Ion Pereş
Dorel Mateş
Irimie Emil Popa
Cristian Pereş
Aura Domil

Bazele Contabilității

Concepte și Aplicații practice

Editura Mirton

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

Bazele contabilității: concepte și aplicații practice / prof. univ. dr. Ion Pereș (coord.); prof. univ. dr. Dorel Mateș, conf. univ dr. Irimie Emil Popa, conf. univ. dr. Cristian Pereș, asist. univ. drd. Aura Domil. - Timișoara: Mirton, 2009
Bibliogr.
ISBN 978-973-52-0618-5

I. Pereș, Ion (coord.)
II. Mateș, Dorel
III. Popa, Irimie Emil
IV. Pereș, Cristian
V. Domil, Aura

657

Scanned with OKEN Scanner

Prof. univ. dr. ION PEREŞ
-coordonator-

Prof. univ. dr.
DOREL MATEŞ

Conf. univ. dr.
IRIMIE EMIL POPA

Conf. univ. dr.
CRISTIAN PEREŞ

Asist. univ. drd.
AURA DOMIL

BAZELE CONTABILITĂȚII

CONCEPTE ŞI APLICAȚII PRACTICE

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CONTRIBUȚIA AUTORILOR:

- **Prof. univ. dr. Ion PEREŞ**: *capitolele 1, 2, 3, 5, 12*
- **Prof. univ. dr. Dorel MATEŞ**: *capitolele 4, 8, 9,13, 14*
- **Conf. univ. dr. Irimie Emil POPA**: *capitolele 5, 10, 12*
- **Conf. univ. dr. Cristian PEREŞ**: *capitolele 6,7, 11*
- **Asist. univ. ddr. Anca DOMIL**: *capitolele 6, 7*

REFERENȚI ŞTIINȚIFICI DE SPECIALITATE:

Prof. univ. dr. EMIL HOROMNEA,
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" IAŞI
Prof. univ. dr. DUMITRU MATIŞ,
Universitatea "Babeş-Bolyai" CLUJ-NAPOCA
Prof. univ. dr. ATANASIU POP,
Universitatea "Babeş-Bolyai" CLUJ-NAPOCA
Prof. univ. dr. NICULAI TABĂRĂ,
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" IAŞI

Editura MIRTON este acreditată de Consiliul Național al Cercetării Ştiințifice din Învățământul Superior (C.N.C.S.I.S.).

CUPRINS

PREFAŢA 7

CAPITOLUL 1. FUNDAMENTELE ŞTIINŢIFICE ALE CONTABILITĂŢII 9

1.1. Repere istorice în evoluţia contabilităţii 9
1.2. Conceptul de contabilitate 12
1.3. Contabilitatea în procesul cunoaşterii 14
1.4. Contabilitatea ca limbaj de comunicare în teoria şi practica afacerilor 18
1.5. Raporturile contabilităţii cu alte ştiinţe 24
1.6. Contabilitatea componentă a sistemului informaţional economic 28
1.7. Obiectivele şi funcţiile contabilităţii 33
ÎNTREBĂRI: 34
TESTE GRILĂ: 35

CAPITOLUL 2. OBIECTUL DE STUDI U AL CONTABILITĂŢII .. 37

2.1. Delimitări şi concepţii privind obiectul contabilităţii 37
2.2. Conţinutul obiectului contabilităţii 42
2.3. Patrimoniul obiect de studiu al contabilităţii 45
2.3.1. Caracterizarea activelor patrimoniale 46
2.3.2. Caracterizarea pasivelor patrimoniale 53
2.4. Rezultatul activităţii – obiect al contabilităţii 56
2.5. Entităţile patrimoniale – obiect al contabilităţii 58
ÎNTREBĂRI: 64
PROBLEME PROPUSE: 64
TESTE GRILĂ: 65

CAPITOLUL 3 . METODA CONTABILITĂŢII 69

3.1. Conceptul de metodă în contabilitate 69
3.2. Principiile generale ale contabilităţii 71
3.3. Principii şi convenţii contabile 75
3.4. Procedeele metodei contabilităţii 78
3.4.1. Procedeele metodei contabilităţii, comune tuturor ştiinţelor 79

Scanned with OKEN Scanner

3.4.2. Procedeele metodei contabilității comune științelor economice 80
3.4.3. Procedee specifice metodei contabilității 82
TESTE GRILĂ: 85

CAPITOLUL 4. BILANȚUL ȘI CONTUL DE REZULTATE-IMAGINEA POZIȚIEI FINANCIARE ȘI A PERFORMANȚELOR ÎNTREPRINDERII 87

4.1. Conceptul de bilanț 87
4.2. Interpretări și caracteristici ale bilanțului contabil 88
4.3. Funcțiile de bază ale bilanțului 91
4.4. Recunoașterea structurilor bilanțiere 92
4.4.1. Recunoașterea activelor în bilanț 93
4.4.2. Recunoașterea pasivelor în bilanț 95
4.5. Modele de bilanțuri contabile 96
4.6. Modelarea performanțelor întreprinderii prin contul de rezultate 100
4.6.1. Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în contul de rezultate 100
4.6.2. Modele privind contul de rezultate 104
4.7. Influența evenimentelor și tranzacțiilor asupra poziției financiare și a performanțelor întreprinderii 106
4.8. Exemple practice privind modificarea poziției financiare și a performanțelor întreprinderii reflectate cu ajutorul bilanțului contabil 109

CAPITOLUL 5. CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE 123

5.1. Noțiunea, necesitatea și importanța contului 123
5.2. Funcțiile contului 129
5.3. Structura și forma contului 131
5.3.1. Structura contului 131
5.3.2. Forma contului 135
5.4. Regulile de funcționare a conturilor 138
5.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor 146
5.5.1. Dubla înregistrare 146
5.5.2. Corespondența conturilor 148
5.6. Analiza contabilă a operațiilor economice, evenimentelor și tranzacțiilor 151

Scanned with OKEN Scanner

5.7. Formula contabilă și articolul contabil 154
5.8. Clasificarea conturilor 161
5.9. Planul de conturi general 168
PROBLEME PROPUSE: 173
TESTE GRILĂ : 174

CAPITOLUL 6. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR . 177

6.1. Analiza și funcționarea conturilor de bilanț 177
6.1.1. Conținutul economic și funcționarea conturilor de capitaluri 178
6.1.2. Conținutul economic și funcționarea conturilor de imobilizări 185
6.1.3. Conținutul economic și funcționarea conturilor de stocuri și producție în curs de execuție 191
6.1.4. Conținutul economic și funcționarea conturilor de terți ... 203
6.1.5. Conținutul economic și funcționarea conturilor de trezorerie 230
6.1.6. Conținutul și funcționarea conturilor rectificative 235
6.2. Analiza și funcționarea conturilor de rezultate 240
6.2.1. Conținutul și funcționarea conturilor de cheltuieli 241
6.2.2. Conținutul și funcționarea conturilor de venituri 242
6.3. Analiza și funcționarea conturilor speciale 249
6.4. Analiza și funcționarea conturilor de gestiune 251
TESTE GRILĂ: 255

CAPITOLUL 7. BALANȚA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE CENTRALIZARE ȘI VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR EFECTUATE CU AJUTORUL CONTURILOR 259

7.1. Definire, importanță și funcțiile balanței de verificare a conturilor 259
7.2. Clasificarea balanțelor de verificare 261

CAPITOLUL 8. DOCUMENTAREA OPERAȚIILOR ECONOMICE, EVENIMENTELOR ȘI TRANZACȚIILOR 279

8.1. Definirea, importanța și conținutul documentelor financiar-contabile 279
8.2. Clasificarea documentelor financiar-contabile 284

Scanned with OKEN Scanner

8.3. Întocmirea, regimul intern de numerotare și prelucrarea documentelor financiar - contabile 286
8.4. Verificarea și corectarea erorilor din documentele financiar-contabile 290
8.5. Registrele de contabilitate 291
8.5.1. Registrul jurnal 292
8.5.2. Registrul Cartea mare 296
8.5.3. Registrul inventar 298
8.6. Circuitul documentelor financiar-contabile 300
8.7. Clasarea, păstrarea și arhivarea documentelor financiar-contabile . 301
8.8. Reconstituirea documentelor financiar-contabile 303
ÎNTREBĂRI: 304
TESTE GRILĂ: 305

CAPITOLUL 9. EVALUAREA ACTIVELOR ȘI DATORIILOR ENTITĂȚILOR 307

9.1. Definirea conceptului, importanța și necesitatea evaluării 307
9.2. Principiile evaluării în contabilitate 308
9.3. Criteriile de bază ale evaluării 309
9.4. Parametrii evaluării în contabilitate 310
9.5. Formele evaluării și tratamente contabile privind evaluarea 312
9.5.1. Tratamente contabile la evaluarea curentă 313
9.5.2. Tratamente contabile la evaluarea periodică 322
9.6. Reevaluarea 325
9.7. Categorii de prețuri și tarife utilizate în evaluarea contabilă 327
9.8. Baze de evaluare utilizate în prezentarea activelor și datoriilor 330
ÎNTREBĂRI: 332
PROBLEME PROPUSE: 332
TESTE GRILĂ: 333

CAPITOLUL 10. CALCULAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII 335

10.1. Conceptul de calculație: clasificare, principii, etape de realizare ... 335
10.2. Obiectivele calculației și principalele structuri privind costurile 339
Întrebări: 341
Teste GRILĂ: 341

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 11. INVENTARIEREA – PROCEDEU DE DETERMINARE A SITUAȚIEI REALE A PATRIMONIULUI 343

11.1. Noțiunea și importanța inventarierii 343
11.2. Funcțiile inventarierii 344
11.3. Clasificarea inventarierilor 345
11.4. Etapele inventarierii 346
11.4.1. Pregătirea inventarierii 347
11.4.2. Inventarierea propriu – zisă 349
11.4.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii 350
11.4.4. Regularizarea diferențelor constatate la inventariere 351
ÎNTREBĂRI: 356
TESTE GRILĂ: 356

CAPITOLUL 12. CICLUL CONTABIL ȘI FORMELE DE CONTABILITATE 359

12.1. Conținutul ciclului contabil și fluxurile prelucrării datelor 359
12.2. Conceptul și caracteristicile formei de contabilitate 365
12.3. Principalele forme de contabilitate utilizate în România 366
12.3.1. Forma de contabilitate pe jurnale 366
12.3.2. Forma de contabilitate Maestru șah 370
12.3.3. Alte forme de contabilitate 372
ÎNTREBĂRI: 374
TESTE GRILĂ 374

CAPITOLUL 13. REGLEMENTAREA ȘI ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA 377

13.1. Reglementarea contabilității la nivel național 377
13.2. Organizarea și conducerea contabilității la nivelul întreprinderilor 379
13.3. Proceduri specifice privind organizarea și conducerea contabilității întreprinderii 381
13.4. Principiile contabile de bază privind organizarea contabilității în România 382
ÎNTREBĂRI: 387
TESTE GRILĂ: 388

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 14. GLOBALIZAREA ȘI STANDARDIZAREA SISTEMELOR CONTABILE CONTEMPORANE 389

14.1. Conținutul conceptelor de normalizare, armonizare, convergență, standardizare și conformitate în contabilitate..... 389

14.2. Conținutul și clasificarea sistemelor contabile contemporane..... 393

ÎNTREBĂRI: 397

TESTE GRILĂ: 398

Anexa 1. PLANUL DE CONTURI GENERAL 399

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ..... 411

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚA

„Contabilitatea nu este un scop în sine, ea reprezintă un sistem informațional care cuantifică, prelucrează și comunică informații financiare despre o entitate economică identificabilă"

B. Needles

În decursul evoluției sale contabilitatea a adunat o zestre importantă de *idei, teorii, principii, standarde, teze* și nu în ultimul rând *concepții* cu privire la propria sa vocație.

Realitatea zilelor noastre demonstrează că știința numită *contabilitate* a apărut și s-a dezvoltat din necesitatea de a răspunde în plan informațional și decizional problematicii *gestiunii valorilor economice,* aparținând unei entități juridico – economice.

Dezvoltarea contabilității a fost și este continuu impulsionată de cerințele mereu crescânde ale utilizatorilor informației contabile în funcție de care obiectul de studiu al acesteia trebuie perfecționat neâncetat.

Domeniul de investigare al contabilității este deosebit de complex, fiind concretizat în obținerea de informații cu privire la: utilități, resurse, evenimente și tranzacții.

Evoluția contabilității în decursul istoriei sale a cunoscut o linie ascendentă trecând succesiv de la simplu la complex, de la forme rudimentară la forme superioare delimitându-si obiectul de studiu, metoda de cercetare, terminologia și principiile față de celelalte științe ale omenirii; devenind astfel o *„știință de gestiune"* universal recunoscută, care oferă cea mai mare parte a informațiilor necesare luării deciziilor.

În zilele noastre contabilitatea este, și o *știință socială de gestiune* care are rolul de a consemna și administra tranzacții și evenimente economice reale, din activitatea agenților economici, și de a furniza periodic informații complete și pertinente asupra *poziției și performanței financiare* a întreprinderilor.

Atât în prezent cât și în viitor contabilitatea trebuie *să asigure* culegerea, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor obținute prin *proceduri și tratamente proprii,* necesare atât pentru cerințele interne cât și în relațiile cu: *investitorii, salariații, creditorii, clienții, instituțiile publice și cetățenii.*Managementul modern nu poate fi conceput fara oferta informationalã a contabilității.

Savantul Oskar Morgenstern subliniază faptul căci „contabilitatea este cea mai serioasă sursă de informare economică a unei natiuni."Convinsi de aceste afirmații, punem la dispoziția cititorilor o abordare teoretica si aplicativă a contabilității.Lucrarea de față încearca sa explice și să argumenteze logic fundamentele științifice ale contabilității. Demersul autorilor pornește de la conceptele teoretice de bază:obiect, metoda, principii,

Scanned with OKEN Scanner

convenții,standarde contabile, bilanț, cont, balanța de verificare, documente, evaluare, inventariere, calculația costurilor, normalizare, armonizare si convergenta contabilă. Abordările teoretice sunt dezvoltate si însoțite de numeroase aplicații practice,unde am avut in vedere reglementarile contabile si fiscale actuale.

La elaborarea lucrării, am avut in vedere Standardele Internaționale de Raportare Financiară și, in mod special O.M.F.P. 1752/17.11.2005 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene.

În acest context este important ca viitorii dar și actualii specialiști în domeniul contabilității să dispună de cunoștințe temeinice atât sub aspect teoretico – metodologic - aplicativ, dar și *conceptual,* care să le permită rezolvarea multiplelor probleme cu care se confruntă societatea românească aflată în plin proces de integrare în structurile europene și euroatlantice.

Elaborată în spiritul acestor idei și convingeri, autorii și-au propus ca prezenta lucrare să reprezinte un *sistem de concepte* inteligibile, relevante și credibile precum și un *suport aplicativ* – demonstrativ care permite înțelegerea contabilității ca *știință universală* indispensabilă.

Lucrarea Bazele Contabilității prin natura si conținutul ei se adresează tuturor celor care doresc să cunoască și să patrundă rațional și logic mecanismele contabilității.În primul rând avem in vedere studenții economiști si apoi practicienii acestui domeniu,respectiv economiștii contabili.

Considerăm în același timp că lucrarea poate reprezenta un *ghid* dar și un *cod deontologic* pentru toți cei interesați de mediul afacerilor: *investitori, manageri, experți contabili, evaluatori, auditori financiari, consultanti fiscali*, precum și celor care studiază științele economice, administrative, juridice și chiar tehnice.

Suntem conștienți că lucrarea nu epuizează problematica complexă a contabilității românești aflată în plin proces de reformă și noi căutări, motiv pentru care vom fi recunoscători tuturor celor care, după consultarea lucrării vor oferii sugestii pertinente pentru a le avea în vedere la viitoarele ediții.

Timișoara 18.04.2009

Autorii

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 1

FUNDAMENTELE ŞTIINŢIFICE ALE CONTABILITĂŢII

1.1. Repere istorice în evoluţia contabilităţii

Apariţia şi evoluţia contabilităţii, ca ştiinţă, domeniu al practicii, sistem de informare sau limbaj de comunicare în lumea afacerilor, este strâns legată de dezvoltarea omenirii în general şi de progresul economico – social în special.

Contabilitatea are o *istorie multiseculară*, fiind considerată de marele poet *Goethe „una din cele mai ingenioase creaţii a spiritului"* , se manifestă discret, nezgomotos, lipsită de acel ceva *„spectaculos"*. Din spatele cortinei, contabilitatea oferă cu generozitate „oxigenul" oricărei afaceri: informaţia adecvată şi relevantă meritându-şi pe deplin statutul de ŞTIINŢĂ constituită şi consacrată.[1]

Domeniul de investigare al contabilităţii este deosebit de complex, fiind concretizat în *obţinerea de informaţii* cu privire la utilităţi (valori de întrebuinţare), resurse, evenimente şi tranzacţii ce au avut loc în decursul unei perioade determinate.

Evoluţia contabilităţii, a cunoscut o linie ascendentă, trecând succesiv, *de la simplu la complex*, de la forme *rudimentare la forme superioare* delimitându-şi astfel *obiectul de studiu* şi *metoda de cercetare* faţă de celelalte ştiinţe ale omenirii.

Primele forme ale contabilităţii se confundă cu apariţia colectivităţilor umane, cu începuturile activităţii economice, când schimbările şi tranzacţiile au cunoscut o asemenea amploare încât *nu mai puteau fi memorate*, necesitând consemnarea lor prin crestături pe pereţii grotelor, pe oase sau piei de animale, pe copaci, pe tăbliţe de lut, pe papirus sau alţi suporţi materiali.

---

[1] Emil Horomnea, Fundamentele ştiinţifice ale contabilităţii, Tipografia Moldova, Iaşi, 2008, pag.103

Scanned with OKEN Scanner

Tehnica contabilă a cunoscut evoluții continue, de la simple însemnări s-a trecut la *contabilitatea memorială*, apoi la contabilitatea în *partidă simplă* și apoi la cea în *partidă dublă*.

Contabilitatea în ***partidă simplă*** se limita numai la înregistrarea raporturilor cu terțe persoane, cu referire la o anumită componentă de avere fără a avea un corespondent în alt element, care să arate originea sau proveniența. Astăzi contabilitatea în partidă simplă reflectă în principal încasările și plățile generate de tranzacțiile dintre agenții economici.

Contabilitatea în ***partidă dublă*** tratează simultan averea întreprinderii din două *puncte de vedere*:

- al existenței reale, ca valori de întrebuințare (utilități);
- al proprietății, provenienței, originii sau sursei (resurse).

Aceasta se realizează prin participarea a doi *actori*:

- *contabilul* – care ține evidența creanțelor, datoriilor și a rezultatelor actelor de comerț;
- *casierul* - care urmărește evoluția fluxurilor monetare (încasări și plăți).

Cu toate că istoria menționează mai mulți gânditori care au contribuit la perfecționarea științei contabilității, considerăm ca *părinte al contabilității*, pe italianul Luca Paciolo. În anul 1494, Luca Paciolo, matematician renumit și prieten al lui Leonardo da Vinci, a publicat la Veneția (Italia), enciclopedia matematică: *Summa di arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*.

În secțiunea X, capitolul IX al acestei lucrări, intitulat *„Tractatus de computis et scripturis"* (Tratat despre conturi și înregistrări), Paciolo prezintă principiile fundamentale ale contabilității în partidă dublă. Luca Paciolo, prin lucrarea elaborată, a preluat și descris metodele ținerii registrelor și a socotelilor de la negustorii venețieni încercând și o primă definiție a contabilității *„tot ceea ce după părerea negustorului îi aparține pe lume, precum și toate afacerile mari și mărunte în ordinea în care au avut loc"*.

Problemele abordate în tratatul de contabilitate al lui Luca Paciolo, au stat la baza lucrărilor de contabilitate ale autorilor din diferite țări ale Europei (Italia, Franța, Anglia, Germania).

În România apare în anul 1837, la Brașov, prima lucrare care tratează elementele și principiile contabilității în partidă dublă, „Pravila

Scanned with OKEN Scanner

Komerţială", avându-l ca autor pe Emanoil Ion Nechifor. În anul 1873, apare la Iaşi, primul curs de contabilitate, intitulat *„Curs de contabilitate în partidă dublă"*, autorul fiind profesorul Theodor Ştefănescu. Tot la Iaşi, în anul 1901, apare lucrarea profesorului Constantin Petrescu intitulată *„Contabilitate şi administraţie"*. Câţiva ani mai târziu, la Braşov, apare lucrarea profesorului I.C.Panţu *„Ştiinţa conturilor sau contabilitatea în partidă dublă"*, iar la Sibiu, lucrarea, *„Studii de contabilitate"*, a profesorului I. Lepădatu. Aceste lucrări de contabilitate cu caracter ştiinţific, s-au constituit sub influenţa occidentală, respectiv din literatura franceză, italiană şi germană.

Un aport deosebit la dezvoltarea ştiinţei contabile, prin lucrările publicate, au avut-o profesorii: Spiridon Iacobescu, Ştefan Dumitrescu, Al. Sorescu, C.G.Dumitrescu, V.M.Ioachim, Dumitru Voina, Ion Evian,etc.

În perioada socialistă, s-a utilizat un sistem contabil monist, bazat pe contabilitatea de trezorerie.

După anul 1990, reforma economică a impus şi reforma *sistemului de contabilitate*. Primul pas făcut în acest sens, a fost adoptarea Legii contabilităţii nr.82/1991, care a pus bazele introducerii unui nou sistem de contabilitate specific economiei de piaţa, capabil să acopere paleta de tranzacţii şi evenimente generate de acest sistem economic. Astfel, începând cu anul 1994, s-a aplicat un nou sistem contabil pentru agenţi economici, iar începând cu anul 1998, s-a introdus noul sistem contabil pentru societăţile bancare. Din anul 1999, s-a introdus un nou sistem contabil, pentru societăţile fără scop patrimonial. Toate aceste sisteme noi, sunt sisteme contabile dualiste, fiindu-le specifică *contabilitatea de angajamente.*

Rolul şi importanţa contabilităţii şi a profesiei contabile, sunt recunoscute pe plan internaţional, prin înfiinţarea în anul 1973, a Comitetului pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (*International Accourting Standards Committee* – IASC), iar în anul 1977, a Federaţiei Internaţionale a Experţilor Contabili (Internaţional Federation of Accountans - IFAC).

În vederea armonizării contabilităţii din România cu Directivele a IV-a şi a VII-a a Uniunii Europene şi cu Standardele Internaţionale de Raportare Financiară(IFRS), în ultimii ani, pe lângă Legea contabilităţii nr.82/1991, modificată şi republicată a adus schimbări semnificative dar şi obiective noi privind contabilitatea mileniului trei reglementările contabile

Scanned with OKEN Scanner

conforme cu Directivele Europene considerate adevărate *standarde contabile naționale*, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor Publice nr. 1752/2005.

1.2. Conceptul de contabilitate

Contabilitatea reprezintă teorie și practică, aflate într-un proces de continuă perfecționare. Teoria generalizează adevăruri existente în practică, le exprimă într-o manieră inteligibilă, sub forma conceptelor și legalităților. Pragmatismul teoriei se realizează prin finalitatea acesteia, prin aderența ei la problemele practicii.

În prezent, contabilitatea este definită din două perspective[2]:

- Doctrinară, în contextul căreia contabilitatea este un concept elaborat, cu valențe istorice și semnificații practice. Teoria economică definește contabilitatea ca „domeniu și instrument de cunoaștere a realității economice, referitoare la resursele economice separate patrimonial. Contabilitatea este apreciată ca fiind, concomitent, o tehnică, o știință și un limbaj economic"[3].
- normalizatoare sau reglementară, în contextul căreia contabilitatea este definită prin finalitatea sa, respectiv prin produsul său, respectiv situațiile financiare ale întreprinderii. Potrivit Cadrului general IASB (Interntional Accounting Standards Board) „obiectivul situațiilor financiare este de a furniza informații despre poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare a întreprinderii care sunt utile unei sfere largi de utilizatori în luarea deciziilor economice"[4].

Oferta informațională a contabilității trebuie să satisfacă exigențele sporite ale utilizatorilor externi, prin redactarea unor situații financiare adecvate. În acest scop Consiliul pentru Standardele Internaționale de

---

[2] Dumitru Matiș(coord), Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005, pag.11

[3] Niță Dobrotă(coord), Dicționar de economice, Editura Economică, București, 1999, pag.124, (preluare după D.Matiș)

[4] ***Standardele Internaționale de Contabilitate 2001, Editura Economică, București, 2001, pag.60

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitate (IASB) a elaborat Cadrul General privind întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare, cu referiri speciale la[5]:

- obiectivul situațiilor financiare, reprezintă furnizarea informațiilor despre poziția financiară, performanțele(rezultatele) şi modificările poziției financiare ale întreprinderii;
- caracteristicile sau atributele calitative ale informațiilor conținute în situațiile financiare, din care rezultă utilitatea acestora;
- inteligibilitatea, informația trebuie să fie înțeleasă uşor de către utilizatori;
- relevanța, solicită acele informații care sunt necesare pentru influențarea deciziilor economice ale utilizatorului;
- credibilitatea, pretinde ca informația să fie neutră, nepărtinitoare, lipsită de influențe şi să nu conțină erori semnificative;
- comparabilitatea, solicită ca informația să poată fi comparată în timp;
- definirea, recunoaşterea şi evaluarea elementelor reprezentate în situațiile financiare, respectiv: active, datorii, capital propriu, venituri şi cheltuieli;
- conceptele de capital şi de menținere a capitalului.

Prin natura şi conținutul Cadrului conceptual al contabilității se dezvoltă teoria generală a contabilității, latură discretă şi inseparabilă a ştiinței contabile.

Contabilitatea reprezintă ansamblul coerent al operațiilor de consemnare (înregistrare), cuantificare, prelucrare şi comunicare a informațiilor financiar-contabile, referitoare la un patrimoniu determinant, inclusiv modificările acestuia în cadrul unei perioade de referință(exercițiu financiar)[6].

O abordare tridimensională a contabilității este realizată de profesorul Bernard Colasse într-o lucrare de referință, respectiv „Contabilitate generală"[7]. În această viziune, contabilitatea este:

---

[5] ***Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS, Editura CECCAR, Bucureşti şi OMFP nr. 1752/2005)

[6] Emil Horomnea, Fundamentele ştiințifice ale contabilității, Tipografia Moldova, Iaşi, 2008, pag.104

[7] Bernard Colasse, Contabilité générale, Editura Economică, Paris, 1993

Scanned with OKEN Scanner

- instrument de descriere și modelare a întreprinderii;
- sistem de prelucrare a informațiilor necesare acestei modelări;
- practică sau joc social, înscrise într-un sistem de restricții reglementate.

Contabilitatea este cea mai serioasă sursă de informare asupra întregii activități economice, atât la nivel microeconomic cât și macroeconomic.

Oscar Morgenstern[8] subliniază faptul căci „contabilitatea este cea mai importantă sursă de informare economică a unei națiuni" și că „aproape toate deciziile economice au la bază informația contabilă sau derivate ale acesteia".

Importanța contabilității rezidă în valoarea ei universală, în funcționalitatea acesteia pe toate treptele dezvoltării societății omenești. Printr-un sistem de notații specifice, contabilitatea observă, consemnează și cuantifică, devenind astfel un reușit mijloc de conducere și orientare a întregii activități economice.

1.3. Contabilitatea în procesul cunoașterii

Domeniul larg de investigare al contabilității, concretizat în obținerea de informații cu privire la: *administrarea patrimoniului* (averii) *și relațiile între unitate și sistemele exterioare acesteia*, nu are corespondent într-o altă disciplină științifică. Prin intermediul contabilității *se realizează caracterizarea în etalon monetar* (bănesc) a patrimoniului și a rezultatelor financiare ale activității desfășurate în decursul unei perioade determinate.

În decursul evoluției sale, contabilitatea a fost considerată: **artă, tehnică și știință, joc social, limbaj de comunicare, bun social, etc.**

Cercetătorii din domeniul contabilității se împart în două mari categorii, unii susțin caracterul științific al contabilității, iar alții o consideră drept tehnică, artă, limbaj, bun social sau „joc social".

[8] Vezi Emil Horomnea, op.cit.

Scanned with OKEN Scanner

În continuare vom prezenta o sinteză asupra principalelor puncte de vedere referitoare la statutul contabilității în procesul cunoașterii.

- Contabilitatea - artă. În accepțiunea că arta este un ansamblu de reguli care interesează o profesie sau o activitate, evident contabilitatea este și o artă. Realizarea funcțiilor contabilității este de neconceput fără respectarea cu bună credință a unor reguli, principii sau norme definite social. Arta este măiestria sau priceperea specialistului de a exploata cunoștințe empirice și în egală măsură capacitatea de a utiliza rațional metode care să conducă la obținerea unui anumit rezultat. Calificarea contabilității drept „artă" începe cu Luca Paciolo care în lucrarea „La scuola perfetta del mercati" în 1514, prezintă noțiuni și calcule comerciale iar la sfârșit utilizează expresia „dell arte della scrittura veneziana"[9]. Profesorul Theodor Ștefănescu definește mai întâi contabilitatea ca artă, iar ulterior consideră contabilitatea „știința care ne învață arta de a stabili conturile și de a uni socotelile unei Case de Comerț sau altei Case publice care administrează fonduri.[10]"

- Contabilitatea – tehnică reprezintă o recunoaștere a caracterului logic și riguros al acestei științe, al corelației dintre adevărul economic și informația contabilă. Conform Dicționarului explicativ al limbii române noțiunii de tehnică i se atribuie pe cea de ansamblu de procedee care țin de practicarea unei anumite meserii a unei științe.

Școala franceză afirmă faptul căci contabilitatea este o tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare și analiză a informațiilor privind evenimentele economice și juridice din viața întreprinderii.

Ca tehnică de gestiune, contabilitatea poate fi considerată parte aplicativă a teoriei contabile. Cei care reduc contabilitatea la o simplă rutină, la operații de calcul sau registre, comit aceeași eroare cu cei care confundă matematica cu un caiet de socoteli.

- Contabilitatea - știință. Contabilitatea reprezintă un sistem de afirmații logice, un ansamblu de cunoștințe teoretice, de concepte și principii, verificate prin practică și circumscrise unui domeniu determinant, respectiv universul economic.

---

[9] C.G. Demetrescu, Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1972,pag.73

[10] Theodor Ștefănescu, Curs de contabilitate în partidă dublă, Editura a II-a, București, 1874, pag. 17

Scanned with OKEN Scanner

Știința dă expresie adevărului în concepte. Pentru a avea statut de știință, contabilitatea ca și orice domeniu al cunoașterii trebuie să îndeplinească următoarele patru condiții:

- să aibă un obiect propriu de cercetare;
- să dispună de o metodă proprie în abordarea obiectului respectiv;
- să descopere și să demonstreze legități sau principii care guvernează acel domeniu al cunoașterii;
- să dispună de un vocabular sau de o terminologie specifică.[11]

Respectatul profesor german Wener Sombart atribuie contabilității caracterul de știință, menționând în acest context următoarele trei atribute[12]:

- secularizarea contabilității în sensul de universalitate și permanentizare. Știința rămâne valabilă oriunde, pentru toți și pentru totdeauna, condiții pe care contabilitatea le îndeplinește „deoarece legile și principiile ei există și au rămas valabile";
- diferențierea contabilității în sensul fundamentării acesteia pe legități și principii distincte, care o delimitează de alte domenii ale cunoașterii;
- democratizarea contabilității în sensul de accesibilitate. Contabilitatea poate fi cunoscută și înțeleasă de orice persoană care dorește să se instruiască în acest domeniu.

Promotori ai contabilității științifice sunt și reprezentanții școlilor italiene: lombardă (Francesco Vila); toscană (Giusepe Gerboni) și venețiană (Fabio Besta).

Contribuții esențiale aduc în același domeniu[13]:

- P.R.Coffy, care definește contabilitatea ca o știință social economică a cărui obiect îl constituie mișcarea și transformarea capitalului, determinarea cauzelor și efectelor acestor modificări.
- L. Gonberg, care arată că, contabilitatea este știința

[11] Emil Horomnea, Bazele contabilității, Editura Sedcom Libris, Iași, 2004, pag. 53
[12] Wener Sombart, Die drei Nationalo Kommeien, Munchen, 1930, preluat după M.Teaciuc, I.Pereș, M.Herbei, Bazele contabilității, Tipografia Universității din Timișoara, 1980, pag. 412
[13] Emil Horomnea, op.cit., pag.99

Scanned with OKEN Scanner

socotelilor care facilitează analiza și interpretarea fenomenelor economice .

- J.Fr. Schär, dezvoltă conceptul matematic și argumentează fundamentele științifice ale contabilității. Acesta percepe contabilitatea ancorată în cele trei timpuri ale existenței unei întreprinderi, iar într-o lucrare de referință subliniază „contabilitatea este judecătorul drept al trecutului, consilierul prezentului și ghidul indispensabil al viitorului."

Demonstrarea caracterului de știință al contabilității a constituit o preocupare fundamentală a principalelor școli de contabilitate din România. Merite incontestabile au reputații profesori: Spiridon Iacobescu, Alexandru Sorescu, Constantin G. Demetrescu, Dumitru Voina, Ion Evian, Ștefan Dumitrescu, Cornel Olariu, Dumitru Rusu ș.a.

În opinia școlii de contabilitate de la Universitatea Alexandru Ioan Cuza din Iași, contabilitatea este o știință, dar ea devine în mâna profesionistului autentic o adevărată artă, o probă de vocație și un limbaj de comunicare în lumea afacerilor[14].

În calitatea sa de **„teorie științifică"**, contabilitatea reprezintă un sistem de principii, reguli și norme, care explică și informează, iar ca **tehnică**, constituie un ansamblu coerent de procedee și instrumente prin care se observă și se înregistrează resursele economice, precum și utilizarea acestora, atât la nivelul economiei naționale (contabilitatea națională), cât și la nivelul unei entități patrimoniale (contabilitatea financiară).

Ca *știință,* contabilitatea s-a remarcat prin faptul că deține mai multe *teorii* referitoare la obiectul și metoda de studiu și desfășoară o activitate de cercetare proprie, orientată în trei *direcții*:

- *cercetarea contabilă fundamentală*, care are ca obiect, studiul contabilității ca fenomen istoric, social și organizațional;
- *cercetarea contabilă aplicativă*, care are ca obiect, perfecționarea procedeelor și instrumentelor cu care operează contabilitatea practică în domeniile întreprinderii;
- *cercetarea contabilă normativă*, care reprezintă o aplicare a rezultatelor cercetării fundamentale și aplicative și are rolul de a efectua studii și analize, pe baza cărora organismele de normalizare emit norme și reglementări contabile. Aceasta asigură baza elaborării reglementarilor

[14] Emil Horomnea, op.cit., pag.101

Scanned with OKEN Scanner

contabile, nu numai în funcție de teorii, ci și de restricțiile social-politice și instituționale ale fiecărei țări[15].

Știința contabilă, împreună cu practica contabilă, au stat la baza apariției și dezvoltării *sistemelor contabile*, fundamentate pe aceleași legi obiective: dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare a operațiunilor patrimoniale și dubla centralizare a mișcărilor și transformărilor patrimoniului, precum și aceleași procedee specifice de lucru: bilanțul, contul și balanța de verificare. Aceste sisteme contabile, respectiv, sistemul european, sistemul anglo-saxon, sistemul sud-american, sistemul islamic etc., deși se bazează pe aceleași legi, obiective, prezintă deosebiri semnificative, generate de contextul social-economic și politic de aplicare a contabilității.

Prof. Bernard Colasse menționează: „Contabilitatea este cea mai veche din toate științele de gestiune...Contabilitatea este ea însăși istorie: cărțile contabile au vocația de a păstra urma unui anumit număr de evenimente cu consecințe economice....”[16].

În concluzie contabilitatea, s-a manifestat ca știință relativ târziu, în schimb, ca practică socială a existat de milenii.

1.4. Contabilitatea ca limbaj de comunicare în teoria și practica afacerilor

Evoluția ascendentă a activității economice la nivel mondial precum și dezvoltarea tranzacțiilor dintre întreprinderi a impus adaptări, perfecționări și noi direcții de acțiune în domeniul contabilității.

Astfel, dacă Luca Paciolo a popularizat și promovat, contabilitatea în partidă dublă care s-a generalizat în Europa între secolele al XVI-lea și al XVIII-lea; începând cu secolul al XIX-lea, rolul și funcțiile contabilității se amplifică și diversifică; aceasta devenind tot mai mult un *mediator* între proprietarii (deținătorii) de capital și administratori.

---

[15] Bernard Colasse,Contabilitate generală, ediția a-4-a, Ed.Moldova Iași,1995, pag.43-45

[16] Bernard Colasse – Cele trei vârste ale contabilității, Revista franceză de contabilitate, luna 9-10, 1998

Scanned with OKEN Scanner

Dorința de implicare și nevoia de informare, face ca acționarii și asociații să pretindă administratorilor să prezinte periodic *situații* și *rapoarte* cu privire la modul de utilizare a capitalului încredințat și rezultatele activității desfășurate.

Dacă avem în vedere rolul și funcțiile contabilității la începutul mileniului trei în procesul de culegere, prelucrare, transmitere și stocare a informațiilor putem distinge următoarele *tendințe* evolutive:

a) - *Bilanțul* devine principala situație de reflectare *a averii* întreprinderii iar contul de profit și pierderi *a rezultatelor* activității fiind accesibile publicului;

b) *Contabilitatea* este atât o *știință socială* cât și o *știință aplicativă* cu valențe economice.

Contabilitatea este o *știință socială* întrucât se adresează indivizilor și grupurilor de utilizatori din societate, informațiile furnizate determinând schimbări sociale în comportamentul acestora dar și societății în ansamblul său.

Contabilitatea este o *știință aplicativă* cu valențe economice deoarece reflectă evenimente și tranzacții reale, concrete în general, tangibile cum sunt vânzarea, cumpărarea, încasarea, plata, etc., iar informațiile furnizate stau la baza fundamentării deciziilor privind producția, consumul și investițiile.

c) *Limbajul contabil.* Comunicarea este de neconceput fără existența unui limbaj. Bernard Schaw aprecia că „într-o lume atât de complexă și dificilă, un limbaj comun face o alianță mai ușoară". Contabilitatea poate fi numită pe drept cuvânt limbajul formalizat de comunicare în lumea afacerilor. În această postură, limbajul contabil prezintă trei componente[17]:

Sintaxa contabilă, constă în ansamblu de reguli, metode și proceduri ce trebuie respectate pentru înregistrarea, calculul și analiza evenimentelor și tranzacțiilor dintr-o întreprindere pe baza unui sistem de concepte care formează un vocabular contabil specializat cum ar fi contul, bilanțul, debitul, creditul, activul, pasivul, etc.

Semantica limbajului contabil tratează semnificația semnalelor transmise de contabilitate și se referă la corespondența dintre obiectul descris (averea întreprinderii) și sistemul sau modelul contabil.

[17] Dumitru Matiș(coord), op. cit., pag. 27

Scanned with OKEN Scanner

Latura practică a limbajului contabil se referă la dialogul realizat prin intermediul informațiilor contabile dintre diferiții utilizatori ai „produselor" contabilității.

Înțelegerea contabilității ca *„limbaj formalizat al afacerilor"*, prin care se realizează descrierea realității economice prin simboluri, cifre și cuvinte, a condus la un limbaj standardizat și normalizat a informațiilor contabile, care devin astfel: *tot mai inteligibile, credibile, relevante și comparabile* în procesul de luare a deciziilor.

Limbajul contabil ca toate limbajele standardizate, este precis, concis și complet.

Unii autori[18] afirmă că, contabilitatea este un joc social, cu actori și regizori, cu arbitrii reprezentați de instanțele de normalizare și reglementare. Actorii care participă la jocul social care este contabilitatea sunt:

- entitățile și managerii lor;
- producătorii de informații contabile(economiști contabili);
- utilizatorii de informații contabile.

Între producătorii de informații contabile și utilizatorii acestora există o lipsă de încredere, motiv pentru care intervin controlorii de informații contabile(auditorii financiari sau experții contabili), care au menirea de a verifica și certifica informațiile contabile.

În categoria regizorilor sau arbitrilor acestui joc social sunt incluse organismele de normalizare contabilă dintre care cel mai cunoscut este Comitetul pentru Standarde de Contabilitate (International Accounting Standards Board-IASB).

Informația în general, reprezintă o știre, o comunicare, un element nou despre un obiect, eveniment, tranzacție, un fenomen, proces, activitate, etc., în funcție de care, cei care sunt chemați să ia decizii, stabilesc măsurile ce trebuie luate în viitor, pentru ca activitatea pe care o conduc să fie eficientă.

Informațiile reprezintă cunoștințe noi, în raport cu situația din trecut, constituind un interes sporit pentru utilizatori.

Pentru contabilitate prezintă interes deosebit *informațiile economice*. Din aceasta categorie face parte și *informația contabilă*. Aceasta este obținută prin metode, procedee și instrumente proprii de prelucrare a datelor

[18] Bernard Colasse, op.cit., pag.399

Scanned with OKEN Scanner

economice. Este *cea mai reală, precisă, completă și operativă informație*, reprezentând suportul procesului managerial. Cea mai mare parte a deciziilor care se iau în procesul de conducere, au la bază informațiile obținute din contabilitate. Înseamnă că informația contabilă ocupă un loc important în cadrul sistemului de evidență economică în general și în cadrul *sistemului informațional economic* în special.

Informația contabilă poate fi: *curentă, de raportare, de dispoziție, de execuție, internă și externă*. Aceasta este produsă de structuri specializate, organizate în cadrul întreprinderii ca și compartimente funcționale distincte (contabilitate sau financiar-contabilitate), sau în afara ei, ca entități juridice de sine stătătoare, sau persoane fizice autorizate (contabil autorizat, expert contabil) și care au ca obiect de activitate obținerea acestor informații contabile.

Pentru ca informația contabilă să fie utilă, în cadrul sistemului managerial, trebuie să îndeplinească patru *caracteristici calitative* principale: inteligibilitatea, relevanță, credibilitatea și comparabilitatea.

Inteligibilitatea, reprezintă o calitate esențială în sensul că informațiile contabile trebuie să fie ușor înțelese de către utilizatori. În acest scop se presupune că utilizatorii dispun de cunoștințe suficiente privind desfășurarea afacerilor și activităților economice, de noțiuni de contabilitate și au dorința de a studia informațiile prezentate de către producători.

Relevanța informațiilor contabile reprezintă capacitatea acestora de a fi utile beneficiarilor în luarea deciziilor. Informațiile contabile sunt relevante atunci când influențează deciziile economice ale utilizatorilor, ajutându-i pe aceștia să evalueze evenimente trecute, prezente, sau viitoare, confirmând sau corectând evaluările lor anterioare.

Relevanța informației este influențată de natura sa și de pragul de semnificație.

Credibilitatea. Informația contabilă are calitatea de a fi credibilă atunci când nu conține erori semnificative, nu este părtinitoare, iar utilizatorii pot avea încredere că reprezintă corect ceea ce informația și-a propus să reprezinte sau ceea ce se așteaptă, în mod rezonabil să reprezinte. Pentru ca informația să reprezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă, este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică, și nu doar cu forma lor juridică. Informația contabilă trebuie să fie neutră, lipsită

Scanned with OKEN Scanner

de influențe, să reprezinte fidel evenimentele. Credibilitatea, mai presupune și prudență, precauție în exercitarea raționamentelor profesionale.

Comparabilitatea, presupune necesitatea ca utilizatorii, să poată compara informațiile din situațiile financiare ale unei întreprinderi în timp pentru a identifica tendințele în poziția financiară și performanțele sale. Utilizatorii trebuie totodată să poată compara situațiile financiare ale diverselor întreprinderi, pentru a evalua poziția financiară, performanțele și modificările poziției financiare. Conformitatea cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară, inclusiv prezentarea politicilor contabile utilizate de întreprindere, ajută la realizarea comparabilității.

Producerea și publicarea unor informații contabile care să prezinte echilibrat toate calitățile prezentate mai sus, trebuie să conducă la obținerea unor situații financiare care să reflecte o *imagine fidelă* a patrimoniului și situației financiare a întreprinderii[19].

Managerii trebuie să decidă ce și cum trebuie făcut și dacă rezultatele corespund programelor inițiale. Aceștia iau, în mod consecvent, decizii corecte pe baza unor informații oportune și valabile. Multe din aceste decizii se bazează pe analiza unor informații contabile. Din acest motiv, managementul este unul din cei mai importanți utilizatori ai informației contabile.

După unii autori[20] utilizatorii informațiilor contabile, se împart în două categorii:

- *utilizatori cu interes financiar direct,* din care fac parte: investitorii actuali sau potențiali și creditorii actuali sau potențiali;
- *utilizatori cu interes financiar indirect*, din care fac parte: organele fiscale; organele de control; organele de planificare și alte grupuri (uniunile sindicale, analiștii și consilierii financiari, brokerii, giranții, juriștii, economiștii și presa financiară).

După poziția utilizatorilor, în raport cu mediul întreprinderii, aceștia se clasifică în două categorii[21]:

---

[19] Leonora Caciuc, Ovidiu Megan, Bazele contabilității, Ed. Mirton, 2003, pag. 19
[20] Belverd E. Needles, Jr. – op. cit., pag. 7-8
[21] Liliana Malciu, Cererea și oferta de informații contabile, Ed. Economică, București, 1998, pag. 16

Scanned with OKEN Scanner

- *utilizatori interni* în care se includ managerii (directori, administratori, etc.);
- *utilizatori externi*, în care se includ: acționarii sau asociații, creditorii, salariații, statul, clienții, analiștii financiari și alți utilizatori externi.

Utilizatorii, folosesc situațiile financiare pentru a-și satisface o parte din diversele lor necesitați de informații, astfel:

Investitorii. Ofertanții de capital și consultanții lor, sunt preocupați de riscul inerent tranzacțiilor și de beneficiul adus de investițiile lor. Ei au nevoie de informații pentru a decide dacă ar trebui să cumpere, să păstreze sau să vândă. Acționarii sunt interesați și de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a plăti dividende.

Angajații (salariații). Personalul angajat și grupurile lor reprezentative (sindicate, etc.) sunt interesate de informații privind stabilitatea și profitabilitatea întreprinderilor lor. Aceștia sunt interesați de informațiile care le permit să evalueze capacitatea întreprinderii de a oferii salarii, pensii și alte avantaje, precum și oportunități profesionale;

Creditorii financiari, sunt interesați de informațiile care le permit să determine dacă împrumuturile acordate și dobânzile aferente vor fi rambursate la scadență;

Furnizorii și alți creditori comerciali sunt interesați de informațiile care le permit să determine dacă sumele care le sunt datorate, vor fi plătite la scadență. Creditorii comerciali sunt probabil interesați de o întreprindere pe o perioadă mai scurtă decât creditorii, numai dacă nu sunt dependenți de continuarea activității întreprinderii ca principal client.

Clienții, sunt interesați de informații despre continuitatea activității unei întreprinderi, în special atunci când au o colaborare pe termen lung cu întreprinderea respectivă sau sunt dependenți de ea;

Guvernul și instituțiile sale, sunt interesate de alocarea resurselor și, implicit, de activitatea întreprinderilor. Aceștia solicită informații pentru a reglementa activitatea întreprinderilor, pentru a determina politica fiscală ca bază pentru calculul venitului național și al altor indicatori statistici similari;

Publicul. Întreprinderile influențează publicul într-o varietate de moduri. De exemplu, întreprinderile pot avea o contribuție substanțială la economia locală în multe moduri, având în vedere numărul de angajați și colaborarea cu furnizorii locali. Situațiile financiare pot ajuta publicul prin

Scanned with OKEN Scanner

oferirea de informaţii despre evoluţia recentă şi tendinţele legate de prosperitatea întreprinderii şi a sferei activităţilor acesteia.

Deşi nu toate necesităţile de informaţii ale utilizatorilor pot fi satisfăcute de situaţiile financiare, există cerinţe comune tuturor utilizatorilor. Întrucât investitorii sunt ofertanţii de capital de risc ai întreprinderii, furnizarea de situaţii financiare satisface necesităţile lor şi de asemenea va satisface majoritatea necesităţilor altor utilizatori.

Responsabilitatea principală de a întocmi şi de a prezenta situaţiile financiare ale întreprinderii revine conducerii acesteia. Managerii întreprinderilor sunt interesaţi şi de informaţiile cuprinse în situaţiile financiare chiar dacă au acces la informaţii financiare şi de gestiune suplimentare, care ajută la înfăptuirea proceselor de planificare, luarea deciziilor şi de control. Conducerea are capacitatea de a determina forma şi conţinutul unor astfel de informaţii suplimentare pentru a satisface propriile necesitaţi. Cadrul General de Întocmire şi Prezentare a situaţiilor financiare elaborat de Comitetul pentru Standarde de Contabilitate Internaţionale (IASC) precizează că situaţiile financiare publicate se bazează pe informaţiile utilizate de conducere despre poziţia financiară, rezultatele şi modificările poziţiei financiare a întreprinderii.

1.5. Raporturile contabilităţii cu alte ştiinţe

Cercetările în domeniu au demonstrat că disciplina numită *„contabilitate”*, reprezintă atât o ştiinţă, cat şi un domeniu al practicii, racordată sistemului informaţional economic. În calitatea sa de componentă a acestui sistem, *oferă cea mai mare parte a informaţiilor necesare luării deciziilor economice.*

În decursul istoriei sale contabilitatea a evoluat continuu, perfecţionându-şi atât baza teoretică, cât şi maniera practică de realizare a obiectului său de studiu.

Ca *tehnică specială*, contabilitatea urmăreşte înregistrarea curentă a operaţiilor economice în diferite registre, situaţii, formulare, efectuându-se

Scanned with OKEN Scanner

în acest scop, diverse calcule prin care se evidențiază acte, fapte operații, activități, etc., ce au avut loc.

Contabilitatea devine astfel o *disciplină funcțională* în cadrul sistemului științelor economice, prin intermediul ei urmărindu-se *gestiunea afacerilor*.

La fel ca orice știință de sine stătătoare, contabilitatea are *un obiect de studiu*, o *metoda de cercetare* și o *terminologie proprie*, prin care își demonstrează independența și particularitățile față de alte științe.

Obiectul de studiu al contabilității este reprezentat de latura valorică a activității desfășurate, sub forma mijloacelor economice (utilităților) și a surselor de formare a acestora (resurselor) exprimate valoric.

Metoda de cercetare a contabilității – constă într-un ansamblu de reguli, principii, procedee și norme, în baza cărora sunt evidențiate în forma valorică, utilitățile unei întreprinderi.

Contabilitatea are utilitate în viața economico-socială, fiind un instrument esențial și activ de cunoaștere economică, financiară și gestionară a întreprinderilor, reflectând în etalon monetar mijloacele economice, drepturile, capitalurile, datoriile, mișcările și transformările determinate de operațiile economice asupra cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor obținute.

Deși revendicată, pe de o parte de științele matematice, juridice, administrative și economice, iar pe de alta parte, contestată ca știință în general și ca știință autonomă în particular, contabilitatea rămâne totuși o știință utilă tuturor ramurilor de activitate economică, având obiectul, metoda, funcțiile și principiile ei bine precizate[22].

Caracterul de știință și tehnică, a fost demonstrat și în lucrarea „Contabilitatea, știință fundamentală aplicativă"[23], unde autorii apreciază: „contabilitatea ca știință, studiază principiile și normele după care se desfășoară procesul de reflectare contabilă a fenomenelor economice și urmărește aplicarea acestora în practică prin intermediul tehnicii contabile".

---

[22] Constantin G. Demetrescu, Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1972, pag. 123

[23] Constantin G. Demetrescu, L.Possler, V.Puchiță, V. Voica, Contabilitatea, știință fundamentală aplicativă, Ed. Scrisul Românesc, Craiova, 1979, pag. 28-34

Scanned with OKEN Scanner

Cu toate că este considerată pe bună dreptate, o disciplină de sine stătătoare, prin modul în care este concepută, contabilitatea nu-și poate realiza obiectul sau de studiu decât printr-o strânsă *legătură cu alte discipline, cum sunt: matematica, economia politică, informatică, analiza economică, statistica, finanțele, managementul, marketingul, prognoza economică, etc.*

Ca știință, contabilitatea face parte din *sistemul științelor economice,* incluzând :

- *teoria economică*, care cercetează schemele generale de acțiune în activitatea economică;
- *economia aplicată*, care studiază și descrie modelele de administrare ale resurselor ;
- *economia socială*, prin care se studiază regulile de utilizare a resurselor ;

Științele economice, studiază raporturile dintre oameni, în legătură cu producția, distribuția, schimbul și consumul de bunuri.

Considerăm că știința numită *contabilitate*, se găsește la interferența celor trei structuri ale științelor economice, având un caracter funcțional și în acelaşi timp gestionar.

Francezul Leo-Paul Lauzon consideră că prin natura și funcțiile ei contabilitatea este în acelaşi timp o știință socială și o știință aplicativă.

Fiind o știință socială contabilitatea este revendicată în prezent de două familii de științe: științele economice și științele de gestiune. Ca disciplină, contabilitatea se poziționează astăzi în domeniul științelor de gestiune. Această nouă viziune rezultă din funcția pragmatică a contabilității, din prezența ei în administrarea oricărei afaceri. Marile școli de afaceri americane și din unele țări din Europa Occidentală atribuie contabilității rolul de instrument de gestiune a afacerilor.

În prezent, datorită caracterului său practic, contabilitatea a devenit *unul din instrumentele importante de gestiune a afacerilor*, fiind considerată pe bună dreptate o disciplină științifică permanentă și universală, *furnizând majoritatea informațiilor necesare procesului decizional.*

În concluzie, contabilitatea este o știința socială de gestiune, care are rolul de a consemna și gestiona fapte și evenimente economice reale din viața unităților patrimoniale (întreprinderi, bănci, instituții publice, etc.) *și*

Scanned with OKEN Scanner

de a furniza periodic informații complete și pertinente asupra poziției și performanței financiare ale acestora.

Contabilitatea este știința a cărei aplicabilitate este impusă prin acte normative în orice țară, de aceea se tinde a se confunda cu tehnica de gestiune, și este cuprinsă în fenomenele cu impact social ridicat. Reglementările contabile din orice stat, depind de dezvoltarea științei contabile din acel stat de aceea o contabilitate cu diferențe majore în normalizare, este o contabilitate cu baze științifice reduse din lipsa cercetării contabile[24]. Aplicarea unor norme contabile eronate, conduce la furnizarea unor informații nereale sau incomplete, ceea ce poate denatura calculul unor indicatori macroeconomici: produsul intern brut/net, venit național brut/net.

Contabilitatea, în condițiile organizării și conducerii acesteia pe bază de *standarde* și norme unitare, este definită ca *„o activitate specializată în măsurarea, evaluare, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, a datoriilor și a capitalurilor proprii, precum și a rezultatelor obținute, din activitatea persoanelor juridice și fizice"*[25].

Contabilitatea nu este un scop în sine, ea reprezintă un sistem informațional, care cuantifică, prelucrează și comunică (transmite) *informații financiare despre o entitate economică identificabilă*[26].

Contabilitatea *trebuie să asigure* înregistrarea cronologică și sistematică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor obținute prin proceduri și tratamente proprii necesare atât pentru cerințele interne cât și în relațiile cu investitorii, salariați, creditorii, clienții, instituțiile publice, stat și alți utilizatori.

---

[24] Radu Danciu – Fundamentele teoretice și practice ale contabilității, Ed. Ecoexpert, Cluj – Napoca, 2003, pag. 8

[25] Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în M.Of. nr. 689/10.10.2007

[26] Belverd E. Needles, Jr. și colab. – Principiile de bază ale contabilității, Ed. Arc, 2001, pag.3

Scanned with OKEN Scanner

1.6. Contabilitatea componentă a sistemului informațional economic

Prin *evidență* în general se înțelege consemnarea (înregistrarea) în cadrul unor înscrisuri într-o anumită ordine a evenimentelor, tranzacțiilor și operațiilor ce au avut loc, cu scopul de a servi necesităților de informare, în vederea luării unor decizii privind activitatea viitoare.

Principala sursă de date și informații pe baza căreia se înregistrează, prelucrează și vehiculează date cu privire la evoluția sistemului economic o reprezintă *evidența economică*. Aceasta presupune *oglindirea și înregistrarea într-o ordine sistematică, pe baza unor principii bine stabilite, a evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc, în vederea satisfacerii unor necesități practice.* Înseamnă că evidența economică constituie o componentă a sistemului informațional prin care se urmărește înregistrarea și controlul utilităților, resurselor și a rezultatelor obținute în decursul unei perioade determinate (lună, an).

Sistemul informațional economic reprezintă un sistem organizat și integrat de principii, metode, mijloace și procedee utilizate într-o unitate pentru culegerea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea, transmiterea, analiza și valorificarea informațiilor în vederea luării deciziilor.

Ca parte componentă a acestuia, *„sistemul de evidență economică"* cuprinde un ansamblu unitar de înregistrare și control pe baza unor principii bine stabilite a mijloacelor economice, a surselor de proveniența a acestora, a rezultatelor financiare, în scopul cunoașterii activității unei entități (societate comercială, regie autonomă, instituție, etc.).

Informațiile reflectate cu ajutorul evidenței economice *se adresează:*

- *managerilor* - în cadrul proceselor de luare a deciziilor;
- *acționarilor, asociaților* - pentru a cunoaște performanțele capitalului investit;
- *organismelor de finanțare* (băncilor) - în vederea aprecierii posibilităților de recuperare a capitalului investit;
- *organelor fiscale* și de protecție socială - pentru cunoașterea nivelului contribuțiilor și a indemnizațiilor, etc.

Pentru a răspunde solicitărilor de informații de natură economică, unitățile își organizează propriul sistem de culegere, prelucrare, stocare și

Scanned with OKEN Scanner

transmitere a datelor prin intermediul *compartimentului financiar – contabil.*

Evidenţa economică înglobează pe lângă informaţiile de natură financiar-contabile şi pe cele de natură tehnic-operativă şi statistică, ceea ce înseamnă că asigură cea mai mare parte a informaţiilor la nivelul unei întreprinderi.

Evidenţa economică prezintă importanţa pentru activitatea practică şi prin *sarcinile* care-i revin, şi anume:

- înregistrarea fenomenelor, proceselor şi activităţilor ce au avut loc la nivelul fiecărei întreprinderi;
- obţinerea de informaţii necesare caracterizării fenomenelor şi proceselor în vederea luării deciziilor;
- urmărirea respectării şi aplicării corecte a actelor normative specifice domeniului economic;
- obţinerea de informaţii permanente şi oportune în condiţii de *eficienţă economică*, astfel încât costul informaţiilor să nu fie disproporţionat faţă de efectele ce se pot obţine pe seama lor.

Pentru a răspunde acestor sarcini, evidenţa economică trebuie să îndeplinească următoarele *cerinţe*[27]:

- să fie organizată pe baza unor principii şi norme fundamentate ştiinţific;
- să asigure operativ şi eficient totalitatea informaţiilor necesare caracterizării activităţii;
- să fie clară, simplă, concisă, neîntrerupta şi să reflecte real fenomenele şi procesele economice;
- să dispună de o metodologie proprie care să-i asigure un sistem unitar de indicatori în concordanţă cu cei previzionaţi, în vederea comparării lor;
- să poată fi adaptată progresului continuu al activităţii economice.

În concluzie, consideram *evidenţa economică ca „un sistem unitar de reflectare şi înregistrare a activităţii economice, în vederea cunoaşterii, urmăririi şi controlului pe baza de documente, sub aspect cantitativ,*

[27] Mihail Epuran, Valeria Băbăiţă – Teoria generală a contabilităţii, Ed. Mirton, Timişoara 2000, pag. 29

Scanned with OKEN Scanner

calitativ şi valoric a fenomenelor, proceselor, activităților şi operațiilor atât la nivelul unei întreprinderi, cât şi a economiei naționale în ansamblul său"

.

A. Formele evidenței economice

Pentru colectarea, înregistrarea, prelucrarea, prezentarea şi stocarea datelor economice, se pot folosi mai multe forme ale evidenței economice. În funcție de natura datelor furnizate, modalitatea de obținere şi prezentare a acestora, evidența economică se prezintă sub trei *forme:*

a) evidența operativă

b) evidența statistică (statistica)

c) evidența contabilă (contabilitatea)

a) Evidența operativă. Presupune urmărirea, înregistrarea şi controlul permanent al operațiilor, fenomenelor şi proceselor economice în momentul şi la locul producerii lor. Cu ajutorul acesteia se urmăresc: nivelul aprovizionărilor; *prezența la locul de muncă al personalului (ex. condica de prezență); nivelul livrărilor; consumul de energie electrică, termică (diverse contoare), etc.*

Evidența operativă furnizează date pentru necesitățile curente ale unităților patrimoniale, atât cantitativ cat şi valoric.

b) Evidența statistică. Statistica are ca obiect înregistrarea după criterii unitare a fenomenelor social-economice de masă, grupând şi totalizând datele rezultate din înregistrări, în vederea obținerii unor indicatori care să caracterizeze fenomenele şi procesele economice de ansamblu (de masă). Mijloacele de culegere, înregistrare, prelucrare, şi prezentare a datelor cu ajutorul evidenței statistice sunt: *tabelele, indicii, machetele, reprezentările grafice, etc.*

Statistica foloseşte în înregistrările sale în special etalonul natural, dar şi etalonul valoric şi uneori etalonul muncă. Fenomenele social-economice care fac obiectele evidenței statistice sunt: recensământul, anchetele, sondajele de opinie, etc.

c) Evidența contabilă *(contabilitatea).* Este considerată *formă principală* a evidenței economice, deoarece înregistrează, urmăreşte şi controlează în mod permanent, pe bază de documente, acele acte, fapte, evenimente şi tranzacții ce se pot exprima valoric (monetar).

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea reflectă în baza unor înscrisuri (documente justificative), existența, mișcarea și transformarea structurilor componente ale patrimoniului.

Contabilitatea asigură reflectarea sistematică și controlul existenței și mișcării mijloacelor materiale și bănești (utilităților), a surselor din care acestea provin (resursele) precum și a rezultatelor activității, cuantificabile cu ajutorul etalonului monetar.

Din punct de vedere metodologic, contabilitatea reprezintă un *sistem unitar* sub forma unui circuit prin care se realizează procesul complex de reflectare și sistematizare a informațiilor cu privire la evenimente, tranzacții și operații ce fac parte din obiectul contabilității.

Ca *trăsături* distincte ale contabilității față de celelalte forme ale evidenței economice menționăm:

- *caracterul documentat al înregistrărilor* – ceea ce înseamnă că la baza oricărui fenomen, proces sau operație înregistrată în contabilitate, se află un înscris care va justifica operația consemnată;

- *folosirea obligatorie a etalonului valoric* – impusă de procesul de sistematizare și generalizare a datelor;

- *complexitatea și diversitatea domeniilor în cadrul cărora își găsește aplicabilitatea*, datorită posibilităților de agregare și omogenizare a fenomenelor, proceselor, activităților și tranzacțiilor.

Între cele trei forme ale evidenței economice există strânse corelații. Astfel: informațiile din evidența operativă, fie că sunt preluate în mare măsură de evidența contabilă și prelucrate în continuare, fie că sunt corelate, confruntate și controlate prin intermediul celor din evidența contabilă. În același timp, informațiile contabile sunt în cea mai mare parte preluate de evidența statistică în vederea prelucrării lor ulterioare. Sub aspectul calității caracteristic pentru informațiile furnizate statisticii de către contabilitate este faptul că acestea prezintă un anumit grad de generalizare care facilitează obținerea în continuare a indicatorilor statistici, documentați, reali și controlabili prin procedee proprii contabilității.

B. Etaloanele evidenței economice

Exprimarea elementelor componente ale averii unei întreprinderi presupune utilizarea unor unități de măsură care să facă posibilă prezentarea unitară a existenței și mișcării acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

Practica economică cunoaşte mai multe categorii de *etaloane* ale evidenței economice. Considerăm cea mai semnificativă grupare a acestora, astfel:

- *etaloane naturale*
- *etaloane muncă*
- *etaloane valorice*

Etalonul natural (cantitativ). Cuantifică şi exprimă utilitățile şi resursele în unitățile de măsură specifice, cum sunt: *m, t, l, buc.*, etc. Acestea variază în funcție de proprietățile fizice ale elementelor măsurate.

Etalonul muncă. Exprimă volumul de muncă consumat în procesul de producție sub forma de: *ore-muncă, zi-muncă, lună-muncă, etc.*

Etalonul valoric (bănesc, monetar). Este utilizat pentru totalizarea, centralizarea, gruparea şi generalizarea bunurilor, proceselor, operațiilor ce au loc la nivelul unor întreprinderi în decursul unei perioade de timp.

Pentru exprimarea elementelor patrimoniale cu ajutorul etalonului valoric, se utilizează *moneda națională* proprie fiecărei țări (leul, euro, dolarul, francul, lira sterlină, etc.)

În România contabilitatea se ține în *limba română* şi în *moneda națională (lei).*

Etalonul valoric (monetar) permite totalizarea celor mai variate şi diversificate bunuri, procese, activități, operații, printr-o *exprimare omogenă* (unitară), permițând comparația între elemente exprimate inițial în unități de măsură naturale sau muncă.

Prin etalon valoric *se asigură*:

- gruparea, centralizarea, însumarea şi generalizarea activităților;
- determinarea cheltuielilor, veniturilor, rezultatelor financiare;
- stabilirea costurile unitare, prețurile de vânzare, drepturilor şi obligațiilor;
- controlul activității desfăşurate atât la nivelul economiei naționale în ansamblu cât şi la nivelul fiecărui agent economic.

Scanned with OKEN Scanner

1.7. Obiectivele și funcțiile contabilității

Așa după cum susțin majoritatea specialiștilor în domeniu, principala sursă de date a sistemului informațional economic o constituie *evidența contabilă (contabilitatea).*

Aceasta cuprinde ansamblul operațiilor de înregistrare a existenței și mișcării elementelor patrimoniale ale unei întreprinderi, pe baza unor reguli și norme speciale[28].

Contabilitatea este considerată ca instrument de bază în urmărirea existenței și mișcării elementelor patrimoniale.

Obiectivul principal al acesteia îl constituie *furnizarea de informații*, atât pentru necesități proprii cât și pentru asociați, acționari, clienți, furnizori, bănci, organele fiscale și alte persoane juridice și fizice.

Pentru ca prin contabilitate să se realizeze procesul de cunoaștere a patrimoniului (averii), este necesar ca aceasta să răspundă următoarelor *obiective* de bază:

- înregistrarea permanentă, cronologică și sistematică a existenței și mișcării elementelor patrimoniale;
- înregistrarea și prelucrarea datelor necesare elaborării programelor de activitate și a strategiilor de dezvoltare;
- prelucrarea, păstrarea și verificarea datelor cu privire la operațiile ce au avut loc;
- furnizarea de informații cu privire la cheltuieli, venituri și rezultate financiare, inclusiv controlul operațiilor patrimoniale efectuate;
- furnizarea datelor necesare elaborării bugetului de venituri și cheltuieli.
- furnizarea informațiilor necesare organelor de decizie (managerilor, administratorilor);
- obținerea informațiilor necesare întocmirii situațiilor financiare anuale ale întreprinderii (bilanț, cont de profit și pierderi, situația modificării capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politici contabile și note explicative);

Realizarea acestor obiective este posibilă doar în condițiile în care contabilitatea îndeplinește o serie de *funcții.* Considerăm că cele mai importante funcții sunt următoarele:

[28] Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial nr. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

Funcția de înregistrare. Constă în capacitatea contabilității de a reflecta operativ, precis și în complexitatea lor, procesele, operațiile, activitățile și fenomenele ce se pot exprima valoric cu ajutorul documentelor justificative;

Funcția de informare. Presupune asigurarea de date cu privire la existența și dinamica patrimoniului, respectiv cunoașterea stadiului de desfășurare a activității precum și a rezultatelor financiare. Prin contabilitate se asigură o informare complexă asupra aspectelor ce

Funcția de control. Constă în verificarea cu ajutorul datelor furnizate de contabilitate, a modului de păstrare și utilizare a mijloacelor materiale și bănești, precum și a modului de gestionare a resurselor, în conformitate cu legislația în vigoare.

Funcția juridică. Are în vedere rolul contabilității în dovedirea anumitor acte și fapte prin care se confirmă existența, mișcarea, transformarea și apartenența unor elemente patrimoniale.

Datele furnizate de contabilitate constituie elemente valoroase pentru stabilirea abaterilor de la disciplina economico-financiară, de susținere a cauzelor în curs de desfășurare în cadrul instanțelor judiciare.

Funcția de analiză. Are în vedere realizarea pe baza datelor furnizate de contabilitate a unei cercetări amănunțite a fenomenelor, proceselor, operațiilor și activităților în vederea stabilirii influențelor acestora asupra patrimoniului și a rezultatelor financiare.

Pe baza analizei operațiilor economico-financiare se stabilesc conturile în care se vor înregistra aceste operații.

Funcția previzională. Constă în calitatea datelor contabile de a reprezenta elemente de referință în realizarea de estimări cu privire la evoluția viitoare a activității.

Pe baza informațiilor furnizate de contabilitate, care se referă la tranzacții, evenimente, fapte, operații, activități, etc., ce au avut loc, se pot estima *indicatorii economico-financiari* ai activității viitoare; se pot stabili *obiectivele strategiei de dezvoltare.*

ÎNTREBĂRI:

1. Care sunt elementele ce susțin tratarea contabilității ca teorie științifică ?

Scanned with OKEN Scanner

2. Precizați cele trei dimensiuni ce descriu patrimoniul unei întreprinderi.
3. Definiți evidența economică.
4. Definiți sistemul informațional economic.
5. Care sunt utilizatorii externi de informații contabile?
6. Definiți funcțiile contabilității.

TESTE GRILĂ:

1. Contabilitatea curentă reflectă mișcarea și transformarea elementelor patrimoniale:
   a) zilnic;
   b) săptămânal;
   c) lunar.
2. Contabilitatea folosește:
   a) în exclusivitate numai etalon monetar;
   b) etalon monetar și alte etaloane;
   c) alte etaloane.
3. Etaloanele valorice fac parte din:
   a) etaloanele informaționale;
   b) etaloanele monetare;
   c) etaloanele cifrice.
4. Evidența economică se prezintă în funcție de natura datelor furnizate, modalitatea de obținere și prezentare a acestora ca:
   a) evidența operativă;
   b) evidența statistică ;
   c) evidența contabilă .
5. Utilizatorii interni ai informației contabile sunt:
   a) managerii, directorii, administratorii;
   b) managerii, salariații, debitorii;
   c) acționarii sau asociații, statul, furnizorii.
6. Informația contabilă poate fi:
   a) curentă și de execuție;
   b) de raportare și de dispoziție,
   c) internă și externă
7. Caracterul de știință a contabilității este dat de:

Scanned with OKEN Scanner

a) obiectul propriu de cercetare şi de metodă proprie;
b) terminologia specifică;
c) principiile care guvernează acest domeniu al cunoaşterii.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 2

OBIECTUL DE STUDI U AL CONTABILITĂȚII

2.1. Delimitări şi concepţii privind obiectul contabilităţii

A delimita obiectul de studiu al unei discipline ştiinţifice înseamnă a se stabili, a se fixa sau a se contura, sfera procurărilor sale, a utilităţii, importanţei şi a locului pe care îl ocupă în procesul cunoaşterii umane.

În decursul evoluţiei sale contabilitatea a adunat o zestre importantă de *idei, teorii, principii, standarde, teze* şi nu în ultimul rând *concepţii* cu privire la propria vocaţie adică obiectul său de studiu.

Evoluţia contabilităţii a fost însoţită în plan conceptual de numeroase controverse cu privire la utilitatea sa în cadrul mecanismelor de cunoaştere şi gestiune a stării la un moment dat şi a circuitului resurselor economice ale societăţii.

Mai semnificative în acest sens sunt două ***abordări*** care tratează contabilitatea astfel:

a) *ca o teorie ştiinţifică* adică un sistem de principii şi cunoştinţe care aplică, informează şi delimitează enunţuri foarte generale şi esenţial conceptuale, fundamentând modele contabile de cunoaştere şi gestiune;

b) *ca tehnică de culegere, prelucrare, stocare, transmitere şi analiză a informaţiilor* reprezentând totalitatea procedurilor prin care se înregistrează şi clasifică tranzacţiile şi evenimentele care marchează activităţile diverselor entităţi în scopul furnizării de informaţii necesare luării deciziilor economice[29].

Obiectul de studiu al contabilităţii a evoluat treptat odată cu evoluţia societăţii şi a modurilor de producţie trecând de *la simplu la complex, de la forme rudimentare la forme superioare,* însă conţinutul de bază a rămas

---

[29] Oprea Călin, Mihai Ristea, Bazele contabilităţii, Editura Naţional, 2000, pag. 8

acelaşi *gestiunea averii* (patrimoniului) şi a *rezultatelor* afacerilor precum şi a elementelor extrapatrimoniale exprimate valoric.

Cu toate că au existat numeroase controverse cu privire la obiectul contabilității, literatura de specialitate evidențiază numeroase concepții dintre care considerăm reprezentative următoarele: concepția juridică, concepția economică şi concepția financiară.

A. Concepția juridică

În conformitate cu aceasta, constituie obiect al contabilității, *patrimoniu* (averea) agenților economici, privit prin prisma drepturilor şi obligațiilor în corelație cu bunurile şi valorile ce aparțin de drept unei persoane fizice sau juridice. Conform concepției juridice relațiile economice sunt privite ca *raporturi* generatoare de drepturi şi obligații, subordonând astfel economicul juridicului.

Se cunosc două *forme* ale patrimoniului conform acestei concepții:

- *patrimoniu economic,* format din bunuri tangibile (materiale), intangibile (nemateriale) ori active financiare aparținând unei entități (întreprinderi) ce pot fi evaluate credibil în bani;
- *patrimoniu juridic* ca fiind reprezentat prin totalitatea drepturilor şi obligațiilor conexe bunurilor ce pot fi evaluate credibil în bani şi aparținând de drept unei entități.

Conținutul economic formează *substanța materială* a patrimoniului (clădiri, maşini, mărfuri, etc.), iar cel juridic exprimă cauza, proveniența sau originea bunurilor economice formând *substanța juridică* a patrimoniului (exprimând raporturi juridice).

Rezultă că substanța materială şi cea juridică a patrimoniului se află într-o permanentă echivalență sau egalitate.

Aceasta înseamnă că putem construi *ecuația juridică* a patrimoniului sub forma:

$$\textbf{\textit{Bunuri economice}} = \textbf{\textit{Drepturi}} + \textbf{\textit{Obligații}}$$

Bunurile economice cuprind realități economice concrete care îmbracă o formă materială, nematerială sau financiară aflate în proprietatea unei entități.

Scanned with OKEN Scanner

Drepturile se referă la un drept de proprietate restrâns asupra bunurilor, diminuat de valoarea obligațiilor de plată pentru acele bunuri.

Obligațiile sunt echivalente cu datoriile de plătit terților, pentru bunurile primite sau creditele financiare acordate de aceștia.

În contabilitate *bunurile economice și drepturile* (creanțele) sunt denumite ***active*** iar *obligațiile* (datoriile) ***pasive.***

B. Concepția economică

Conform concepției economice, obiectul de studiu al contabilității este reprezentat de circuitul capitalului.

Acesta este privit sub două *aspecte:*

- al existenței concrete, destinației, al modului în care se alocă, întrebuințează și consumă capitalul denumit *capital concret* (fizic);

- al apartenenței, modului de dobândire, procurare, exprimând originea (proveniența) sau sursa economică, fiind denumit *capital abstract* (financiar).

Capitalul concret poate fi grupat în capital fix și capital circulant.

Capitalul fix se concretizează în bunuri economice cu o utilizare durabilă (imobilizări) care participă la mai multe cicluri de exploatare (ani), depreciindu-se treptat și înlocuindu-se după mai mulți ani de utilizare.

Capitalul circulant este format din bunuri concret materiale, creanțe și numerar care se utilizează o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii, participând în general la un singur circuit economic, modificându-și în permanență forma și se așteaptă a fi realizat în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Capitalul abstract sau sursa de acoperire a capitalului concret, este structurat în funcție de apartenență, adică de proprietarii acestuia în capital propriu și capital împrumutat (atras sau străin).

Capitalul propriu, reprezintă dreptul acționarilor (interesul rezidual) în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor, adică acea parte a capitalului care aparține de drept proprietarilor și se realizează prin aport propriu (ex. capitalul social).

Capitalul împrumutat (datorii) cuprinde resursele externe atrase pentru finanțarea activității pe termen lung, dar care nu aparține de drept proprietarilor de capital însă asigură o dezvoltare viitoare cu condiția

Scanned with OKEN Scanner

utilizării raționale. Îmbracă forma: împrumuturilor bancare pe termen lung (> 1 an) și alte datorii ce privesc imobilizările financiare.

Ecuația de echilibru patrimonial conform concepției economice cu privire la obiectul contabilității este:

Capital fix + Capital circulant = Capitaluri proprii + Capitaluri străine (Datorii)
(Active imobilizate) (Active circulante)

sau

Bunuri economice (Active) = Capitaluri proprii + Datorii

sau

Capitaluri proprii = Active – Datorii

În legătură cu noțiunea de capital, *Cadrul General* de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, elaborat de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate promovează conceptele de *capital financiar* și *capital fizic.*

Conform *conceptului financiar* capitalul exprimă banii investiți sau puterea de cumpărare investită fiind sinonim cu activul net sau capitalul propriu al întreprinderii.

Conceptul fizic al capitalului (ex. capacitatea de exploatare) exprimă capacitatea de producție a întreprinderii exprimată de exemplu în unități de producție.

Se consideră că s-a realizat o *menținere a capitalului financiar* adică profitul este real, dacă activele nete la sfârșitul perioadei sunt superioare celor de la începutul perioadei iar *menținerea capitalului fizic* atunci când se obține profit iar capacitatea fizică productivă la sfârșitul perioadei este mai mare decât cea de la începutul perioadei, excluzând contribuțiile acționarilor respectiv distribuțiile în favoarea acestora.

C. Concepția financiară

Potrivit *concepției financiare* obiectul contabilității este circumscris cercetării și soluționării laturilor valorice ale existenței mișcării și transformării resurselor pe care le tratează sub aspectul provenienței

Scanned with OKEN Scanner

(permanente şi temporare) şi din punct de vedere al utilizării (durabile şi ciclice)[30].

Concepţia financiară presupune evidenţierea resurselor economice în expresie bănească din doua puncte de vedere:

- al modului de utilizare;
- al provenienţei, originii sau izvorul acestor resurse.

Dacă se are în vedere modul de utilizare sau întrebuinţare, contabilitatea abordează resursele patrimoniale ca:

- *utilizări durabile* sau permanente, concretizate în active cu mişcare lentă ce îmbracă forma imobilizărilor (construcţii, maşini, utilaje, etc.);
- *utilizări ciclice* sau temporare (corespund activelor circulante) evidenţiind:
- bunuri achiziţionate sau produse pentru consum propriu în scopul comercializării şi se aşteaptă a fi realizate (încasate) în maxim 12 luni (stocuri);
- creanţe aferente ciclului de exploatare (drepturi);
- numerar şi echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată (disponibilităţi băneşti).

Numerarul cuprinde disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere.

Echivalentele de numerar sunt reprezentate prin investiţii financiare pe termen scurt extrem de lichide care sunt uşor convertibile în numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Relaţia de echilibru ia forma:

Bunuri economice=Utilizări durabile + Utilizări temporare
(Active imobilizate) (Active circulante)

Sub aspectul originii sau provenienţei resursele economice pot fi grupate astfel:

- *resurse permanente* sau *durabile* rezultate din aportul proprietarilor, din profit sau împrumuturi pe termen lung a căror perioadă de rambursare este mai mare de un an sau nedeterminată;

[30] Mihail Epuran, Valeria Băbăiţă, Teoria generală a contabilităţii, Editura Mirton, Timişoara 2000, pag. 48

Scanned with OKEN Scanner

- *resurse temporare*, provenite de la terţi (furnizori, bănci sau alte organisme de finanţare) reprezentând datorii pe termen scurt ce trebuie plătite în termen de maximum 12 luni.

În acest caz relaţia de echilibru devine:

Bunuri economice=Resurse permanente + Resurse temporare

Concepţia financiară privind obiectul contabilităţii statuează pe lângă expresia bănească (valorică) sub care sunt reflectate resursele economice, două *criterii* de grupare şi ordonare a elementelor:

- *lichiditatea*, adică capacitatea utilităţilor (activelor) de a se transforma în bani, în vederea efectuării plăţilor la scadenţă;
- *exigibilitatea*, care exprimă termenul, data (ziua, luna, anul) la care o anumită datorie devine scadentă (trebuie plătită).

Aceste două criterii sunt avute în vedere la gruparea, ordonarea şi sistematizarea activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii în bilanţ.

2.2. Conţinutul obiectului contabilităţii

Dezvoltarea contabilităţii a fost şi este continuu impulsionată de cerinţele mereu crescânde ale utilizatorilor informaţiei contabile, în funcţie de care, obiectul de studiu al acesteia trebuie perfecţionat neîncetat.

Patrimoniul (averea) ca obiect de studiu al contabilităţii prezintă următoarele trăsături caracteristice[31]:

- *este o universalitate* juridico – economico – financiară;
- *este personal*, în sensul că aparţine unei anumite persoane;
- este distinct faţă de persoana căreia îi aparţine şi nu este inclus acesteia;
- *este unic*
- *este indivizibil*;
- este netransmisibil.

Pentru existenţa patrimoniului este obligatorie prezenţa a două elemente interdependente:

[31] Iacob P. Pântea, A. Pop – Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Dacia 2004, pag.8

Scanned with OKEN Scanner

- subiectul de patrimoniu, respectiv persoana fizică sau juridică care posedă și gestionează bunurile, își asumă drepturi și obligații asupra acestor bunuri;
- obiectul patrimoniului, respectiv bunurile care compun patrimoniul, reprezentând materializarea drepturilor și obligațiilor.

Între obiectele de drepturi și obligații pe de o parte respectiv drepturile și obligațiile pe de altă parte se află persoana fizică sau juridică în calitatea sa de subiect de drepturi și obligații.

Dacă avem în vedere patrimoniul și rezultatele financiare, ca obiect de studiu al contabilității, aceasta poate fi analizată ca[32]:

- știință a *evidenței, calculului, analizei și controlului;*
- știință a *raporturilor cantitative.*

Ca ***știință a evidenței*** contabilitatea oferă o teorie și o metodă privind înregistrarea într-o anumită ordine, pe baza unor principii normative a circuitului valorilor economice delimitate patrimonial și pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca ***știință a calculului economic*** contabilitatea măsoară și determină consumurile de resurse economice și rezultatele obținute, iar ca știință a analizei dezvăluie și interpretează în mod analitic raporturile de schimb dintre valorile economice componente ale patrimoniului.

Ca ***știință a controlului*** constată în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea rentabilă a patrimoniului și rezultatelor activității economice, validând realitatea și corectitudinea informațiilor contabile.

Un alt element specific obiectului contabilității este acela că ea studiază *raporturile de schimb*, situația (poziția) financiară, rezultatele și modificările poziției financiare ale unei entități patrimoniale. Aceste raporturi exprimă și definesc poziția entității față de mediul economico – social care a furnizat resursele acesteia respectiv față de proprietar și terțe persoane.

Dacă avem în vedere cele prezentate cu privire la concepțiile și trăsăturile obiectului contabilității putem considera că aceasta este deosebit de complex; conținutul său fiind reprezentat în *sinteză* prin:

a) Existența, mișcarea (intrări, ieșiri) și transformarea elementelor patrimoniale (bunuri economice, drepturi, obligații, etc.) sub aspectul

[32] Călin Oprea, Mihai Ristea – Bazele contabilității, Editura Național 2000, pag. 14

Scanned with OKEN Scanner

formei materiale concrete (al utilității) și al *formei abstracte* adică al sursei de dobândire a proveniență sau originii (al resursele de finanțare).

b) Evenimentele și tranzacțiile generate de activitățile agenților economici: aprovizionări, consumuri, vânzări, încasări, plăți, etc. ce pot fi grupate în trei mari categorii:

- *activități de exploatare,* constituind principalele activități producătoare de venit ce privesc: producția, comercializarea, prestările de servicii și alte activități în legătură cu: clienții, furnizorii, salariații, etc.
- *activități de investire,* au în vedere achiziționarea, producția și cedarea (vânzarea) de bunuri economice durabile, denumite imobilizări.
- *activități de finanțare,* urmăresc crearea resurselor de finanțare ce produc modificări ale dimensiunii capitalurilor proprii (provin de la proprietari de capital) și a datoriilor (provin din împrumuturi de la terți, alții decât acționarii).

c) Rezultatele financiare ce constituie efectul mișcării și transformării patrimoniului ca urmare a evenimentelor și tranzacțiilor ce generează:

- cheltuieli (angajamente, consumuri, plăți, etc.)
- venituri (sume de încasat sau încasate, producție realizată dar stocată, alte avantaje economice, etc.).

d) Alte operații speciale reprezentând elemente extrapatrimoniale sub formă de bunuri, drepturi, obligații, rezultate din angajamente acordate sau primite, în cadrul relațiilor cu terții ce nu pot fi integrate în patrimoniul sau rezultatele financiare ale întreprinderi cum sunt: giruri, garanții, valori materiale păstrate în custodie, redevențe, locații de gestiune, debitori scoși din activ urmăriți în continuare, efecte scontate neajunse la scadență, etc.

e) Prezentarea informațiilor privind poziția financiară, performanțele și modificările acestora, cu ajutorul situațiilor financiare anuale (bilanț, cont de profit și pierderi, note explicative și politicile contabile, etc.) precum și a raționamentelor, convențiilor și tratamentelor contabile utilizate pentru ca informațiile să satisfacă cerințele de calitate cerute de utilizatorii acestora în următoarea *ordine de prioritate: investitori, salariați, creditorii financiari, clienți, furnizori, guvern și cetățeni.*

În conformitate cu reglementările naționale și internaționale actuale, obiectul de studiu al contabilității este orientat în următoarele *direcții:*

Scanned with OKEN Scanner

- cunoașterea *poziției financiare* a întreprinderii prin intermediul *patrimoniului economic și juridic;*
- cunoașterea *performanțelor* întreprinderii prin intermediul *rezultatelor financiare;*
- evidențierea *elementelor extrapatrimoniale* ce intervin în activitatea întreprinderii.

2.3. Patrimoniul obiect de studiu al contabilității

Patrimoniu poate constitui obiect de studiu al contabilității atunci când este investit, adică utilizat în activități economice (producția de bunuri, prestarea de servicii, comercializare), administrative, social – culturale etc., prin care se satisfac nevoi reale ale societății.

Dacă avem în vedere concepția *economico – juridico – financiară* elementele patrimoniului sunt *dedublate* în două structuri generice specifice unui limbaj propriu și anume:

- *activele* patrimoniale;
- *pasivele* patrimoniale.

Patrimoniul exprimă totalitatea drepturilor și obligațiilor cu valoare economică, aparținând unei persoane fizice sau juridice, inclusiv bunurile la care acestea se referă.

Patrimoniul constituie obiect al reflectării contabile și al unui echilibru valoric permanent, iar dubla reprezentare a patrimoniului face posibilă menținerea acestui echilibru. Abordarea dualistă a patrimoniului conduce pe planul contabilității la urmaătoarele concepte[33]:

- Pentru BUNURILE ECONOMICE, corespund noțiunile:
  - patrimoniu economic;
  - obiecte de drepturi și obligații;
  - avere totală (brută);
  - activ patrimonial.
- Pentru DREPTURILE ȘI OBLIGAȚIILE cu valoare economică corespund noțiunile:
  - patrimoniu juridic;
  - drepturi și obligații;

[33] Emil Horomnea, op.cit. p.136-137

Scanned with OKEN Scanner

- capital propriu și capital străin;
- pasiv patrimonial.

2.3.1. Caracterizarea activelor patrimoniale

Un *activ*[34] reprezintă o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă beneficii economice viitoare.

Resursa conform Dicționarului Explicativ al Limbii Române constituie sursa de mijloace susceptibile de a fi valorificate într-o împrejurare dată.

Controlul asupra activului se realizează prin intermediul drepturilor legale sau contractule deținute.

Evenimente trecute (anterioare) sunt acele evenimente ce în mod normal determină obținerea de active prin cumpărare, producție proprie sau alte surse ce preced o anumită dată.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potențialul unui activ de a contribui în mod direct sau indirect la fluxul de numerar și echivalente ale numerarului către întreprindere. Acest potențial poate fi unul productiv fiind parte a activităților de exploatare. De asemenea se poate transforma în numerar sau echivalente ale numerarului sau poate avea capacitatea de a reduce ieșirile de numerar cum ar fi un proces alternativ de producție care micșorează costurile.

Dacă avem în vedere aspectele juridice cu privire la patrimoniu, putem considera că activele cuprind totalitatea *drepturilor de proprietate și a drepturilor de creanță* pe care le are un titular de patrimoniu.

Drepturile de proprietate sunt considerate drepturi reale, fiind formate din totalitatea bunurilor economice tangibile (materiale) și intangibile (fără suport material) asupra cărora se exercită un drept de proprietate.

Drepturile de creanță (creanțele) sunt drepturile aparținând unei persoane (creditorul) de a pretinde altei persoane (debitorul) să-și îndeplinească o anumită obligație să dea sau să nu dea, să facă sau să nu facă ceva. În contabilitate acestea îmbracă forma clienților, debitorilor diverși și alte creanțe.

[34] Standardele Internaționale de Contabilitate 2001, Editura Economică, pag. 1474

Scanned with OKEN Scanner

Dacă avem în vedere *natura* (destinația economică) și *lichiditatea* activele patrimoniale cuprind următoarele structuri:

A. Active imobilizate;
B. Active circulante;
C. Active de regularizare
   - Cheltuielei înregistrate în avans.

***A)* Activele imobilizate**[35] denumite imobilizări, sunt activele unei întreprinderi destinate utilizării pe o perioadă îndelungată în activitatea proprie. Acestea sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative fiind posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade.

Contabilitatea clasifică activele imobilizate (imobilizările) după natura lor astfel:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale (intangibile, nemateriale) sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare, fără suport material și deținute pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților sau în scopuri administrative(conform IAS 38).

Se încadrează în categoria imobilizărilor necorporale: *cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial, programele informatice, alte imobilizări necorporale.*

- *Cheltuielile de constituire* se referă la ieșirile de numerar (plățile) sau datoriile angajate ce privesc înființarea (constituirea) sau dezvoltarea unei societăți comerciale cum sunt: taxe și alte cheltuieli de înregistrare, înmatriculare, autorizare, emiterea și vânzarea de acțiuni, prospectarea pieței, publicitate și alte cheltuieli de această natură ce privesc înființarea și extinderea activității persoanei juridice.
- *Cheltuieli de dezvoltare* cuprind alocările de fonduri

[35] OMFP nr. 1752/2005, M.Of. partea I nr. 1080/30.11.2005

Scanned with OKEN Scanner

pentru aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoștințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înaintea stabilirii producției de serie sau utilizării (proiectarea, testarea producției, prototipuri, modele noi, etc.).

- *Concesiunile, brevetele, mărcile de fabrică și alte drepturi similare*, reflectă cheltuielile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare sau generate de producerea unui brevet, licență, mărci de fabrică, concesiune, know-how și alte drepturi similare de proprietate industrială sau intelectuală.
- *Fondul comercial,* reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă, la data tranzacției a părții din activele nete achiziționate de către o persoană juridică fiind generat de: clientela, vadul comercial, reputația firmei, segmentul de piață, concurența, etc.
- *Alte imobilizări necorporale* includ programele informatice achiziționate sau create de unitate pentru necesități proprii și alte imobilizări necorporale.

Imobilizările corporale sunt reprezentate prin active identificabile nemonetare cu suport material (tangibile) ce îndeplinesc *cumulativ trei condiții:*

- sunt deținute pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terților ori pentru a fi folosite în scopuri administrative.
- au o durată de viață utilă (de utilizare) mai mare de un an;
- au o valoare mai mare decât limita stabilită de lege.

Potrivit Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS 16) un activ corporal trebuie recunoscut în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru persoana juridică și costul activului poate fi evaluat în mod credibil.

Intră în categoria imobilizărilor corporale: *terenurile și amenajările de terenuri, construcțiile, instalațiile tehnice, utilajele, mobilierul, animalele și plantațiile, mijloacele de transport și alte active corporale similare.*

- *Terenurile* sunt reprezentate prin suprafețe de pământ afectate durabil unor activități agricole sau silvice, terenurile cu zăcăminte, terenurile cu și fără construcții, etc.

Scanned with OKEN Scanner

- *Amenajările de terenuri* sunt reprezentate prin lucrări efectuate pentru: lucrări de racordări la sistemul de alimentare cu energie și apă, drumuri de acces, desecări, etc.

- *Construcțiile* cuprind clădirile, halele industriale, depozitele etc. executate din zidărie, lemn, metal, beton pe baza unui proiect care servește la adăpostirea oamenilor, obiectelor, reprezentând locul (spațiul) unde se desfășoară activități productive, administrative, comerciale, se prestează servicii, etc.

- *Instalațiile tehnice* cuprind: mașinile, utilajele, instalațiile de lucru, aparatele și instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport, animalele, plantațiile, mobilier, aparatura birotică, echipamentele de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale.

Alte structuri distincte atât a imobilizărilor necorporale cât și a celor corporale o reprezintă avansurile și imobilizările în curs (neterminate) adică nefinalizate la finele perioadei.

- *Avansurile* cuprind sumele acordate furnizorilor de imobilizări corporale și necorporale înaintea începerii lucrărilor sau livrării imobilizărilor.

Imobilizările financiare sunt reprezentate prin active deținute cu scopul de a genera un profit ca rezultat al fluctuațiilor pe termen scurt a prețului de piață. Posesia durabilă a imobilizărilor financiare, asigură realizarea unor venituri financiare sub forma dividendelor și a dobânzilor sau creează premisele exercitării unui control asupra societății emitente. Se prezintă sub forma titlurilor de participare deținute la alte societăți și pot îmbrăca forma unor acțiuni sau altor titluri de valoare obținute prin cumpărare pe piața de capital inclusiv creanțe imobilizate.

- *Acțiuni deținute la entități afiliate* sunt reprezentate prin drepturi sub formă de acțiuni sau alte titluri cu venit variabil, a căror posesie durabilă asigură exercitarea unui control sau influențe notabile în gestiunea emitenților precum și obținerea unor avantaje de natură financiară (dobânzi, dividende).

- *Interesele de participare* reprezintă drepturi deținute pe termen lung în capitalul altei societăți comerciale în scopul garantării contribuției la activitățile acesteia sub forma investițiilor în întreprinderi asociate și investiții strategice.

Scanned with OKEN Scanner

- *Creanțele imobilizate* sunt drepturi generate de operația de acordare de împrumuturi pe termen lung la societățile asociate sau de grup la care întreprinderea deține titluri sau interese de participare, pentru care se percep dobânzi.

Imobilizările *necorporale și corporale* sunt supuse uzurii fizice și uneori morale necesitând contabilizarea unei părți din valoarea de intrare a acestora *în mod sistematic pe cheltuielile perioadei*, ceea ce determină regăsirea acestora în costul bunurilor la a căror producere au participat. Procesul de alocare sistematică a valorii amortizabile a unei imobilizări pe durata de viață utilă a acesteia poartă numele de *amortizare.*

B) Activele circulante sunt reprezentate prin acele active achiziționate sau produse care se așteaptă să fie realizate sau sunt deținute pentru vânzare sau consum în cadrul ciclului normal de exploatare de maximum 12 luni de la data bilanțului. Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, casa și conturile la bănci.*

Stocurile cuprind:

Materiile prime reprezentate prin bunuri materiale care aparțin realității obiective și participă direct la fabricarea produselor, regăsindu-se total sau parțial, în formă inițială sau transformată în structura acestora (ex. cherestea, tablă, făină, nisip, ciment, var, etc.)

Materialele consumabile, cuprind structuri ale materiei care participă sau ajută direct sau indirect procesul de producție, fără a se regăsi de regulă în structura materială a produselor finite, semifabricatelor ori producției în curs (ex. combustibili, semințe, furaje, materiale auxiliare, piese de schimb, etc.).

Materialele de natura obiectelor de inventar, cuprind bunuri materiale și echipamente de valoare mare cu durata de viață utilă sub un an sau de valoare mai mică decât limita prevăzută pentru a se încadra în categoria imobilizărilor corporale (mijloace fixe) și cu durata de viață utilă mai mare de un an cum sunt: echipamente de protecție și de lucru, scule, dispozitive, verificatoare, baracamente, amenajări provizorii, mobilier mărunt, etc.

Produsele cuprind bunuri materiale obținute din procesul de producție fiind evidențiate în contabilitate prin trei structuri distincte:

Scanned with OKEN Scanner

produse finite, semifabricate și produse reziduale (sunt denumite și stocuri fabricate).

- *produsele finite* sunt reprezentate prin acea parte a produselor care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare aflându-se în depozite în vederea livrări sau expediate direct terților;

- *semifabricatele* sunt produse cu un anumit grad de prelucrare care se livrează altei secții sau altei întreprinderi pentru a fi prelucrat în continuare în vederea obținerii unui produs finit;

- *produsele reziduale,* cuprind deșeuri, rebuturi sau alte bunuri care au rămas în urma unui proces tehnologic.

Animalele și păsările cuprind animalele născute și cele tinere de orice fel (viței, mânji, miei, purcei, etc.) crescute și folosite pentru reproducție sau puse la îngrășat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum și animalele pentru producția de lână, lapte, ouă, carne, blană, etc.

Mărfurile reflectă acele produse ale muncii destinate schimbului prin intermediul vânzării – cumpărării, cuprinzând bunurile cumpărate de întreprindere în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele cuprind bunurile materiale sau obiectele achiziționate sau produse în vederea protejării, prezentării și împachetării produselor, mărfurilor și a altor bunuri materiale.

Producția în curs de execuție (neterminată) este reprezentată de producția care nu a trecut prin toate fazele (stadiile)de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic, precum și de produsele nesupuse probelor și recepției tehnice sau necompletate în întregime și care vor urma în perioadele viitoare fazele procesului tehnologic în vederea finalizării.

Creanțele reprezintă drepturi ale întreprinderii față de terți cum sunt: creanțele – clienți, creanțele – debitori diverși, efectele de primit, creanțe – salariale, creanțe față de asociați, etc.

Clienții reprezintă drepturi față de terți rezultate din vânzarea pe credit a bunurilor materiale, lucrărilor și serviciilor care fac obiectul activității întreprinderii.

Efectele de primit reprezintă titluri de valoare negociabile care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce poate fi decontată imediat sau pe termen scurt (polițe, cambii, trate, bilete la ordin etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Debitorii diverși reflectă drepturi determinate de cesiunea (vânzarea) titlurilor de plasament, a activelor imobilizate, pagube materiale (imputații), penalități datorate de terți, împrumuturi din emisiunea de obligațiuni ce urmează a fi rambursate, creanțe reactivate, etc.

În categoria *alte creanțe* se mai cuprind:

- avansurile acordate furnizorilor de stocuri;
- decontările cu asociații pentru aportul datorat odată cu subscrierea capitalului;
- creanțele generate de decontările cu personalul, bugetul statului, asigurările sociale, etc.
- creanțele privind decontările în cadrul grupului.

Atunci când la sfârșitul exercițiului se constată prin inventariere că valoarea probabilă de încasat sumei creanțe este inferioară valorii nominale din contabilitatea curentă, pentru diferență se constituie un provizion pentru deprecierea creanțelor.

Investițiile financiare pe termen scurt cuprind:

- acțiunile proprii răscumpărate;
- obligațiunile emise și răscumpărate;
- acțiunile și obligațiunile cumpărate în vederea realizării de operațiuni speculative;
- titlurile de participare deținute la unități din cadrul grupului;
- provizioanele pentru deprecierea acțiunilor, obligațiunilor;
- efectele de încasat și efectele remise spre scontare.

Investițiile financiare pe termen scurt sunt instrumente financiare negociabile pe o durată care asigură lichiditatea și securitatea tranzacțiilor.

Casa și conturi la bănci cuprind disponibilitățile bănești formate din:

- numerar în casierie;
- disponibilități în conturi curente la bănci;
- cecurile de încasat;
- creditele pe termen scurt, inclusiv dobânzile;
- acreditivele;
- avansurile de trezorerie;
- timbrele fiscale și poștale;
- tichetele și biletele de călătorie;
- biletele de tratament și odihnă;
- alte valori de trezorerie.

Scanned with OKEN Scanner

Disponibilitățile băneşti din casă şi conturi curente pot fi: în lei sau în devize (valută).

C) Active de regularizare. Cheltuielile înregistrate în avans cuprind cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar dar care se referă la exercițiul ulterior. Nu trebuie încorporate în rezultatele exercițiului curent „stocându-se provizoriu", urmând a influența rezultatele exercițiilor viitoare.

Se includ în această categorie cheltuielile privind *plata anticipată a abonamentelor, chiriilor, dobânzile aferente contractele de leasing, reparațiile capitale neprezăzute, etc.* reflectând o creanță a exercițiului viitor asupra exercițiului curent.

Sub aspect juridic cheltuielile în avans reprezintă un drept al exercițiului viitor asupra exercițiului curent cu privire la unele plăți şi cheltuieli ce vor afecta capitalurile proprii în sensul diminuării în exercițiile viitoare.

2.3.2. Caracterizarea pasivelor patrimoniale

Pasivele patrimoniale au următoarea structură:

A. Capitaluri proprii
B. Datorii
C. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli
D. Pasivele de regularizare
   - Venituri înregistrate în avans.

Pasivele patrimoniale exprimă *datoriile* întreprinderii față de investitori (acționari, asociați) şi față de terți (furnizori, creditori financiari, stat, etc.). În realitate constituie resursele de finanțare ale activelor patrimoniale, exprimând patrimoniu juridic sau capitalul propriu şi cel împrumutat conform concepției economice ori fondurile temporare şi cele permanente conform concepției financiare.

Pasivele patrimoniale asigură finanțarea internă (proprie) şi cea externă (străină).

A. Finanțarea internă reflectă datoriile unității cu personalitate juridică (titulară de patrimoniu) față de proprietari (investitori), ceea ce formează *capitalurile proprii* (Cp) sau *activul net* (An) exprimând drepturile

Scanned with OKEN Scanner

acționarilor în activele (A) întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor (D).

$$Cp\ (An) = A - D$$

Se încadrează în categoria capitaluri proprii următoarele elemente:

- *capitalul social,* reprezentând aportul proprietarilor la constituirea sau majorarea capitalului;
- *primele de capital;*
- *rezultatul reportat,* profitul sau pierderea din perioadele precedente;
- *rezultatul curent al exercițiului* nedistribuit către proprietari (acționari și asociați);
- *rezervele* din reevaluare, rezervele legale, statutare, contractuale pentru acțiuni proprii și alte rezerve.

B. Finanțarea externă reflectă *datoriile* întreprinderii față de terți, alții decât proprietarii de capital.

Datoriile reprezintă obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care să încorporeze beneficii economice viitoare. O *obligație* reprezintă un angajament sau o responsabilitate de a acționa într-un anumit fel pentru stingerea unei datorii.

Trebuie făcută distincția între *obligație actuală* și *angajament viitor.* Decizia întreprinderii de a achiziționa active în viitor nu reprezintă o obligație actuală. Aceasta apare numai în momentul livrări activului sau în momentul în care întreprinderea are un acord irevocabil de cumpărare a activului.

Datoriile pot reprezenta mărimi bine precizate cu scadență certă (bine precizată) sau angajamente condiționate cum sunt provizioanele pentru riscuri și cheltuieli.

Pentru a exprima cât mai bine poziția financiară a întreprinderii în relațiile cu terții datoriile prin care se asigură finanțarea externă sunt *structurate* astfel:

- Datorii ce trebuie plătite într-o perioadă de un an:

Sunt considerate obligații curente (pe termen scurt) ale întreprinderii și îmbracă forma:

Scanned with OKEN Scanner

- împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni;
- creditelor bancare inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile ce privesc imobilizările financiare;
- alte împrumuturi și datorii asimilate pe termen scurt inclusiv dobânzile aferente;
- datoriile față de furnizori și prestatori;
- datoriile față de personal, asigurările sociale, bugetul statului și alte organisme publice;
- datoriile față de asociați, creditori diverși.
- ***Datorii de trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an:*** (identice cu cele până la un an, însă cu o scadență mai mare de 12 luni);

C. ***Provizioane pentru riscuri și cheltuieli***, exprimând o datorie cu exigibilitate sau valoare incertă.

Se încadrează în această categorie:

- provizioanele pentru litigii, amenzi, penalități, daune, despăgubiri și alte datorii incerte;
- provizioanele pentru garanții acordate clienților și alte cheltuieli legate de activitatea de servicii;
- provizioanele pentru restructurare;
- provizioanele pentru dezafectarea imobilizărilor corporale și alte acțiuni similare, etc.

D. ***Pasive de regularizare. Venituri înregistrate în avans,*** exprimând veniturile înregistrate înainte de data încheierii exercițiului dar care se referă la exercițiul financiar ulterior. Reflectă o datorie a exercițiului curent față de cel viitor.

Se includ în această categorie:

- sume încasate sau facturate în avans dar care privesc exerciții viitoare cum sunt: *abonamente, chirii, prime de asigurare*, etc.
- *subvențiile pentru investiții*, adică sume primite fără obligativitatea restituirii de la guvern sau alte organisme pentru achiziția sau producerea de active imobilizate, care se recunosc pe o bază sistematică drept venit pe perioadele corespunzătoare cheltuielilor aferente pe care urmează a le compensa.

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Rezultatul activității – obiect al contabilității

Rezultatele întreprinderii reflectă capacitatea acesteia de a genera fluxuri viitoare de numerar, prin utilizarea resurselor existente și gradul de eficiență în utilizarea de noi resurse.

Capacitatea de a genera fluxuri de numerar viitoare presupune ca întreprinderea să înregistreze *venituri* din activitatea desfășurată iar ca urmare a utilizării resurselor existente se înregistreze *cheltuieli.*

Mișcările și transformările activelor și pasivelor întreprinderii ca urmare a evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc în vederea realizării obiectului de activitate, generează intercondiționări, cauzalitate, și interferență între cheltuieli și venituri determinând *rezultatele activității* desfășurate.

Cheltuielile reprezintă diminuări ale beneficiilor economice, înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor ce se concretizează în reduceri ale capitalului propriu altele decât cele rezultate din retragerile / distribuirile către acționari sau asociați.

Scăderea valorii activelor poate fi consecința următoarelor situații:

- *ieșiri de lichidități* (disponibilități bănești) ca urmare a achitării unor bunuri sau servicii primite, plăți de dobânzi, penalități, amenzi, etc.
- *consum* (ieșiri din stoc) de materii prime, materiale, costul produselor și a mărfurilor vândute, etc.
- *utilizarea activelor imobilizate* prin alocarea fracționată a costului de achiziție sau producție în funcție de durata de viață utilă evidențiind deprecierile ireversibile sub formă de *amortizări* sau reversibilă sub formă de *provizioane;*
- minusuri de valoare și lipsuri constatate la inventariere;
- diferențe nefavorabile de curs valutar;
- reduceri comerciale și financiare acordate de furnizori și prestatori, etc.

Creșterea datoriilor se datorează unor cauze cum ar fi:

- înregistrarea datoriilor față de personal;
- înregistrarea impozitelor, taxelor și a contribuțiilor;

Scanned with OKEN Scanner

- creşterea datoriilor în valută ca urmare a modificării cursului de schimb valutar;
- înregistrări de provizioane şi alte datorii care nu generează beneficii economice viitoare.

Sub *aspect financiar* cheltuielile reprezintă valorile plătite, de plătit sau consumate în cadrul activității desfăşurate.

Înregistrarea în contabilitate a cheltuielilor are în vedere patru *momente* distincte: *angajarea, consumul, plata şi încorporarea* (imputarea) asupra rezultatului perioadei.

Veniturile reprezintă creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori descreşteri ale datoriilor ce au ca rezultat creşterea capitalurilor proprii sub alte forme decât aporturile de capital din partea acționarilor sau asociaților.

Intrările sau *creşterile* de active pot rezulta din:

- *creşterea creanțelor* sau a numerarului ca urmare a vânzărilor de bunuri şi servicii;
- *creşterea stocurilor* din producție proprie şi producția de imobilizări inclusiv plusurile de inventar constatate la stocuri;
- *intrări de active* sub forma subvențiilor de exploatare, a donațiilor, a despăgubirilor, amenzilor, penalităților, dobânzilor, dividendelor, diferențelor favorabile de curs valutar încasate sau de încasat.

Scăderea datoriilor poate fi consecința următoarelor cauze:

- anularea sau diminuarea provizioanelor;
- prescrierea sau anularea unor datorii;
- venituri din impozitul pe profit amânat.

Din punct de vedere financiar veniturile sunt considerate ca reprezentând sume sau valori încasate sau de încasat din: activități curente de livrări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii sau alte activități.

Înregistrarea în contabilitate a veniturilor are în vedere patru *momente* distincte şi anume: *producția, facturarea, încasarea şi încorporarea în rezultatul perioadei.*

Ansamblul cheltuielilor şi veniturilor înregistrate la sfârşitul perioadei sunt încorporate în ***rezultatul perioadei***. Acesta poate fi:

- *pozitiv,* atunci când Veniturile > Cheltuielile = *Profit*

Scanned with OKEN Scanner

- *negativ,* atunci când Veniturile < Cheltuielile = *Pierdere*

Rezultatul perioadei poate face obiectul mai multor ecuații de echilibru:

a) Rezultat = Venituri - Cheltuieli
b) Venituri = Cheltuieli ± Rezultat
c) Cheltuieli = Venituri ± Rezultat
d) Rezultat = Capitaluri proprii la sfârșitul exercițiului (anului) – Capitaluri proprii la începutul exercițiului (anului)

Pe lângă aceste structuri, rezultatul activității cunoaște și alte *detalieri* respectiv:

- *rezultatul brut* (rezultatul contabil) (Rb), obținut prin diferență între venituri și cheltuieli:

$$Rb = V - Ch$$

- *rezultatul impozabil* (rezultatul fiscal), determinat în funcție de rezultatul brut prin reintegrarea *cheltuielilor nedeductibile* (Ch ned), și deducerea *veniturilor neimpozabile* (Vneimp)

$$Ri\ (Rf) = Rb + Ch\ ned - Vneimp$$

- *rezultatul net* (Rn), obținut prin scăderea din rezultatul brut a impozitului pe profit:

$$Rnet = Rb - Impozit$$

Rezultatul net aparține de drept acționarilor și asociațiilor, repartizându-se pentru: constituirea de rezerve, majorarea capitalului social, acordarea de dividende sau alte destinații conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor sau a Asociaților.

2.5. Entitățile patrimoniale – obiect al contabilității

Contabilitatea a apărut și s-a dezvoltat din necesitatea de a răspunde în plan informațional și decizional problematicii gestiunii valorilor economice separate patrimonial, reprezentată prin entitatea contabilă numită

Scanned with OKEN Scanner

întreprindere. Aceasta constituie spațiul de cunoaștere și acțiune al contabilității, la nivelul căreia se definesc limitele sau dimensiunile orizontale ale acesteia.

Contabilitatea, prin câmpul său de acțiune, are în vedere gestiunea entităților patrimoniale, ca sisteme economice autonome care posedă un patrimoniu propriu. *Întreprinderea ca entitate patrimonială* este în același timp și o *entitate contabilă,* fiind locul de organizare a contabilității și de furnizare a informațiilor economice către toți utilizatorii interni și externi.

Conform prevederilor Legii contabilității nr.82/1991, modificată și completată, *obligația* organizării și conducerii contabilității proprii revine *societăților comerciale, societăților și companiilor naționale, regiilor autonome, societăților cooperatiste, institutelor naționale de cercetare-dezvoltare, Băncii Naționale a României, societăților bancare, instituțiilor publice, asociaților și celorlalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial, precum și persoanelor fizice autorizate să desfășoare activități independente*. Prevederile legii se aplică și persoanelor fizice care au calitate de comercianți, respectiv care exercită în mod obișnuit acte de comerț și sunt înmatriculate la Oficiul Registrului Comerțului potrivit legii. Aceste unități patrimoniale au obligația să *asigure*:

- întocmirea documentelor justificative pentru tranzacțiile și evenimentele care afectează patrimoniul întreprinderii conform normelor legale;
- organizarea și conducerea corectă și la zi a contabilității;
- înregistrarea în contabilitate a tuturor operațiilor patrimoniale;
- inventarierea generală a patrimoniului întreprinderii și valorificarea rezultatelor acesteia;
- întocmirea și publicarea situațiilor financiare anuale;
- controlul asupra operațiunilor patrimoniale efectuate;
- furnizarea, publicarea și stocarea informațiilor contabile cu privire la situația patrimoniului și a rezultatelor obținute de întreprindere.

În funcție de specificul activității economice desfășurate, unitățile patrimoniale care organizează și conduc contabilitatea se împart în: agenți economici, societăți bancare, instituții publice, persoane juridice fără scop patrimonial și persoane fizice autorizate[36].

[36] Radu Danciu – op. cit., pag. 16

Scanned with OKEN Scanner

Agenții economici cuprind întreprinderile care desfășoară activități economice de producție de bunuri, construcții, montaj, comerț, transport, turism, prestări servicii în domeniul financiar-bancar, etc. Acestea sunt organizate în regii autonome, societăți naționale, societăți comerciale și societăți cooperatiste.

Regiile autonome și societățile naționale sunt entități economice organizate în ramurile strategice ale economiei naționale: industria de armament, energetică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poștă și telecomunicații, transporturi feroviare, etc. stabilite de Guvern[37]. Acestea se pot diviza în companii naționale și au ca obiect exploatarea și valorificarea unor bunuri aflate în proprietatea statului (publică).

Societățile comerciale sunt entități economice colective înființate prin acte administrative sau prin asociere de persoane fizice și/sau juridice în vederea efectuării de activități economice (acte de comerț), cu respectarea dispozițiilor legale[38]. După forma de constituire și funcționare acestea îmbracă următoarele forme juridice: societăți în nume colectiv (S.N.C.); societate în comandită simplă (S.C.S.); societăți pe acțiuni (S.A.) și societate cu răspundere limitată (S.R.L.).

- *Societate în nume colectiv* (S.N.C.) se caracterizează prin faptul că obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul societății cu răspundere nelimitată și solidară a tuturor asociaților.

- *Societatea în comandită simplă* (S.C.S.)[39] se caracterizează prin existența a două categorii de asociați: comanditați și comanditari. Comanditații răspund față de obligațiile societății solidar și nelimitat, administrând direct societatea, iar comanditarii răspund limitat, numai cu aportul propriu și nu au dreptul să se amestece în administrarea societății. Capitalul social este divizat în părți sociale care nu pot fi cedate de comanditari fără acordul unanim al acestora.

---

[37] Legea nr. 15/1990 privind organizarea unităților economice de stat ca regii autonome și societăți comerciale, M.Of. nr. 98/08.08.1990

[38] Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale modificată și completată, M.Of. nr. 1066/17.11.2004

[39] Comandita reprezintă contractul de asociere

Scanned with OKEN Scanner

- *Societatea în comandită pe acțiuni* (S.C.A.) se caracterizează prin aceleași caracteristici cu societatea în comandită simplă, iar capitalul este fracționat în acțiuni.

- *Societatea pe acțiuni* (S.A.) se caracterizează prin faptul că obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social, iar asociații sunt obligați să răspundă în limita capitalului subscris, exprimat în acțiuni.

Acțiunile pot fi transmise liber terților persoane, nefiind necesară o aprobare din partea celorlalți asociați.

- *Societatea cu răspundere limitată* (S.R.L.) se caracterizează prin faptul că obligațiile sociale sunt garantate cu patrimoniul social iar asociații, în număr limitat răspund numai cu cota lor socială. Părțile sociale ale asociaților sunt, în principiu, netransmisibile altor persoane și nici reprezentate prin titluri negociabile așa cum sunt acțiunile.

Societățile (asociațiile) cooperatiste sunt entități economice constituite pe principiul activității comune ale membrilor ei, având caracteristica unor societăți de persoane care administrează și gestionează bunurile și muncesc împreună după regulile statutare de administrare și repartizare a rezultatelor.

Existența diverselor tipuri de întreprinderi ca entități economice, juridice și contabile, necesită clasificarea acestora după următoarele *criterii*, astfel:

După forma de proprietate asupra capitalului există întreprinderi cu capital de stat; întreprinderi cu capital privat și întreprinderi cu capital mixt.

După domeniul și obiectul de activitate întreprinderile se grupează astfel:

- întreprinderi de producție;
- întreprinderi de construcții-montaj;
- întreprinderi de exploatări miniere;
- întreprinderi de desfacere (circulația mărfurilor);
- întreprinderi de prestări de servicii financiar-bancare și de asigurări;
- întreprinderi prestatoare de servicii diverse.

După importanța lor în cadrul economiei naționale întreprinderile cu capital de stat (public) se împart în întreprinderi de subordonare a administrației centrale care se înființează prin Hotărâri ale Guvernului și

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderi de subordonare a administrației locale care se înființează prin Decizii ale Consiliilor locale și județene.

După mărimea lor, întreprinderile se împart în: întreprinderi mici; întreprinderi mijlocii și întreprinderi mari. Încadrarea acestora în cele trei categorii se face în funcție de mărimea următorilor indicatori: cifra de afaceri; total active și numărul mediu de salariați.

După caracterul activității în timp întreprinderile se împart în întreprinderi cu activitate continuă (permanentă) și întreprinderi cu activitate sezonieră.

După modul de organizare a producției avem întreprinderi cu producție individuală sau pe comenzi; întreprinderi cu producție de serie și întreprinderi cu producție de masă.

După apartenența națională întreprinderile se împart în întreprinderi naționale și întreprinderi multinaționale.

După mărimea lor întreprinderile se împart în trei categorii:

- *Microîntreprinderi*
- *Întreprinderi mici și mijloci*
- *Întreprinderi mari.*

La baza acestei clasificări stau criterii de natură economică sau socială: valoarea petrimoniului; cifra de afaceri; numărul de salariați, etc.

Societățile bancare din rândul cărora distingem doua categorii de persoane juridice: Banca Națională a României și societățile bancare cărora le corespund două sisteme contabile diferite.

Contabilitatea acestor instituții este organizată și condusă după planul de conturi al B.N.R., în cazul acestei instituții, respectiv după planul de conturi pentru societățile bancare și normele metodologice de aplicare a acestora, elaborate de Banca Națională a României și probate de Ministerul Finanțelor Publice.

Instituțiile publice (bugetare) sunt organizații de stat create pentru realizarea unor activități social-culturale. Ele nu îndeplinesc o activitate economică direct productivă, ci utilizează în principal resurse bugetare și se pot grupa după natura activității în două categorii:

- organe ale puterii și administrației de stat;
- unități subordonate Guvernului sau autorităților locale.

Caracteristica esențială a instituțiilor publice o constituie faptul că activitatea lor nu generează venituri care să le asigure în întregime

Scanned with OKEN Scanner

autofinanțarea, ele fiind finanțate din bugetele publice și din venituri proprii sau extrabugetare, ceea ce a determinat organizarea contabilității după un plan de conturi propriu și normele metodologice de aplicarea a acestuia.

Persoanele juridice fără scop patrimonial sunt unități constituite pe principiul asocierii sau participării libere și desfășoară activități publice, social-culturale, religioase, precum și anumite activități economice. Din această categorie fac parte asociațiile, fundațiile, organizațiile sindicale, cultele religioase, partidele politice, organizațiile non-guvernamentale, etc. Acestea își acoperă cheltuielile de funcționare din contribuția membrilor acestora, precum și din unele venituri proprii, obținute din activități economice.

Contabilitatea unităților fără scop patrimonial este organizată și condusă după un plan de conturi propriu și norme metodologice de aplicare a acestuia elaborate de Ministerul Finanțelor Publice.

Persoanele fizice autorizate, sunt persoanele fizice care desfășoară activități independente pe bază de autorizație emisă de autoritățile competente, respectiv: notari publici, avocați, experți contabili, contabili autorizați, auditori financiari, medici cu cabinete individuale, taximetriști, etc..

Contabilitatea persoanelor fizice autorizate este organizată și condusă în partidă simplă conform Normelor metodologice emise de Ministerul Finanțelor Publice.

*Contabilitatea națională sau contabilitatea generală a statului_* are ca obiect prezentarea printr-un sistem de conturi a ansamblului operațiunilor ce constituie activitatea economico-socială națională sub formă de circuite și fluxuri, precum și a unor agregate macroeconomice privind evoluția economiei naționale[40].

Prin contabilitatea națională se asigura informații coerente necesare luării deciziilor de politică economică, pentru fundamentarea previziunilor macroeconomice globale și pentru informarea utilizatorilor asupra evoluției economiei naționale.

[40] Mihail Epuran, Valeria Băbăiță – op. cit. pag. 59

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBĂRI:

1. Indicați care sunt trăsăturile obiectului contabilității?
2. Care sunt tipurile de entități patrimoniale care formează sfera de acțiune a obiectului contabilității?
3. Definiți patrimoniul in sens economic si juridic.
4. Definiți si caracterizați activele imobilizate.
5. Definiți si caracterizați imobilizările necorporale.
6. Definiți si caracterizați imobilizările corporale.
7. Definiți si caracterizați imobilizările financiare.
8. Definiți si caracterizați activele circulante.
9. Definiți si caracterizați stocurile.
10. Definiți si caracterizați creanțele.
11. Definiți si caracterizați pasivele patrimoniale.
12. Definiți si caracterizați cheltuielile si veniturile.

PROBLEME PROPUSE:

1. Sa se calculeze patrimoniul net al întreprinderii ştiind ca patrimoniul brut este de 14.000 lei iar valoarea datoriilor este de 4.000 lei.

2. SC X SA dispune la un moment dat de următoarea situație patrimoniala: - capital social =1.000
   - profit = 1.550
   - furnizori = 400
   - rezerve = 200
   - credite bancare pe termen scurt = 500

   Sa se determine valoarea capitalurilor proprii.

3. SC Y SA dispune la un moment dat de următoarea situație patrimoniala: - capital social =2.000
   - impozitul pe profit = 100
   - furnizori = 400
   - rezerve = 200
   - credite bancare pe termen scurt = 500
   - creditori diverşi = 700
   - datorii fata de salariați = 300

   Sa se determine valoarea datoriilor societății .

Scanned with OKEN Scanner

4. SC COMPONENTS FOR SHOES SA având ca obiect de activitate prelucrarea materialelor si fabricarea componentelor pentru încălțăminte dispune la un moment dat de următoarea situație patrimoniala:

- capital social =1.000
- ştaifuri = 300
- furnizori = 800
- material nețesut = 500
- țesătură din fibră din piele = 700
- maşini de subțiat material nețesut = 3.000
- disponibil in cont la banca = 2.000

Sa se determine valoarea activelor circulante .

5. SC COMPONENTS FOR SHOES SA având ca obiect de activitate prelucrarea materialelor si fabricarea componentelor pentru încălțăminte dispune la un moment dat de următoarea situație patrimoniala:

- capital social =1.500
- ştaifuri = 600
- creanțe fata de clienți = 400
- furnizori = 800
- hala industriala = 50.000
- cheltuieli de constituire = 200
- maşini de subțiat material nețesut = 3.000
- disponibil in cont la banca = 2.000
- terenuri = 70.000
- mobilier pentru birouri = 10.000

Sa se determine valoarea activelor imobilizate .

TESTE GRILĂ:

1. Obiectul contabilității îl constituie studierea:
   a) structurii organizatorice a întreprinderii;
   b) eficienței activității economice;
   c) patrimoniului întreprinderii, a cheltuielilor, veniturilor şi rezultatelor obținute.
2. Patrimoniul întreprinderii este reflectat în:
   a) Contul de profit şi pierdere;

Scanned with OKEN Scanner

b) Bilanț;
c) Notele explicative.

3. Principalele componente ale activelor sunt:
a) activele imobilizate, activele circulante şi cheltuielile în avans;
b) capitalul social, activele imobilizate şi activele circulante;
c) activele imobilizate, capitalul social şi rezervele.

4. Activele imobilizate sunt grupate în:
a) imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări reale;
b) imobilizări corporale, imobilizări financiare şi disponibilități băneşti;
c) imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

5. Activele circulante sunt compuse din:
a) stocuri, investiții financiare pe termen scurt, creanțe şi disponibilități băneşti;
b) stocuri, rezerve, furnizori şi creanțe;
c) stocuri, creanțe, disponibilități băneşti şi furnizori.

6. Principalele componente ale pasivului sunt:
a) datorii pe termen mediu şi lung, capital şi rezerve, investiții financiare pe termen scurt, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi datorii pe termen scurt;
b) datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli capital şi rezerve, creditori;
c)datorii pe termen mediu şi lung, provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, venituri în avans, capitaluri şi rezerve, datorii pe termen scurt.

7. Capitalurile şi rezervele cuprind următoarele elemente patrimoniale:
a)capitalul social, primele de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat şi rezultatul financiar;
b) capitalul social, veniturile din subvenții, rezervele, rezultatele financiare şi investițiile financiare;
c) capitalul social, primele de capital, furnizorii, clienții şi rezervele.

8. Veniturile şi cheltuielile pot fi:
a) de exploatare, de aprovizionare şi financiare;
b) de exploatare, financiare şi de desfacere;
c) de exploatare, financiare şi extraordinare.

9. Dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile întreprinderea obține:

Scanned with OKEN Scanner

a) profit;
b) pierdere;
c) subvenții guvernamentale.

10. Dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile întreprinderea obține:
a) credite;
b) profit;
c) pierdere.

11. În concepția juridică patrimoniul reprezintă:
a) totalitatea drepturilor și obligațiilor cu conținut economic ale unui subiect de drept;
b) totalitatea bunurilor exprimabile în bani împreună cu rezultatele folosirii lor;
c) ansamblul drepturilor și obligațiilor exprimabile în bani.

12. Care dintre elementele de mai jos sunt imobilizări corporale?
a) mijloace de transport; mobilier și aparatură birotică; echipamente de protecție a valorilor umane și materiale;
b) fond de comerț;
c) materiale de natura obiectelor de inventar și programe informatice.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 3

METODA CONTABILITĂȚII

3.1. Conceptul de metodă în contabilitate

Cuvântul metodă provine de la „meta" şi „hodos" din limba greacă, care înseamnă cale şi mijloc pentru a ajunge undeva.

Prin *metodă* în general se înțelege un mod sistematic de cercetare, de cunoaştere şi transformare a realității obiective. Metoda de studiu a unei discipline are la bază un ansamblu de procedee, reguli şi principii normative pentru învățarea sau practicarea acesteia, constituind un *sistem logic,* mental de cercetare a realități în vederea realizării unui scop, cu ajutorul căreia se descoperă legile ce oglindesc *particularitățile şi esența obiectului studiat.*

Dacă *obiectul de cercetare* al fiecărei ştiințe determină latura concretă a metodei sale de cercetare, aceasta înseamnă că şi în cazul contabilității, particularitățile obiectului de studiu îi impun o *metodă proprie* de cercetare cu trăsături specifice prin care se diferențiază în spectrul celorlalte ştiințe[41].

În cadrul cercetării proprii pentru realizarea principiilor ştiințifice şi a funcțiilor sale de evidență, calculație, analiză, control şi previziune contabilitatea se bazează pe parcurgerea unor *etape* obligatorii în cercetarea ştiințifică şi anume:

- *determinarea obiectului supus cercetării*;
- *înregistrarea aspectelor constatate* (datelor) cu ajutorul unor tehnici variate;
- *prelucrarea datelor culese* cu ajutorul unor procedee specifice;
- *analiza şi interpretarea* informațiilor obținute.

Întrucât este considerată o *disciplină ştiințifică*, cu un obiect de cercetare, şi o terminologie (limbaj) proprie, contabilitatea dispune şi de o *metodă proprie de cercetare* adoptată necesităților practice, solid

[41] Călin Oprea, Mihai Ristea, Bazele contabilității, Editura Național, 2000, pag. 23

Scanned with OKEN Scanner

fundamentate, *prin care își conturează poziția în sistemul științelor economice* precum și relațiile cu celelalte discipline înrudite.

Metoda contabilității asigură trecerea de la fapte constatate, la concluzii generale, de la evenimente și tranzacții le sesizarea esenței lor prin folosirea unor *tratamente, raționamente și procedee specifice.*

Știință sicială și de gestiune, contabilitatea studiază patrimoniul persoanei fizice sau juridice, modificările și transformările acestuia, ca rezultat al operațiunilor exprimate în etalon numerar.

Cele prezentate ne permit să *definim* ***metoda contabilității*** ca un *ansamblu de procedee aflate într-o strânsă corelație și intercondiționare, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca știință, în scopul cunoașterii poziției financiare, (patrimoniului) a performanțelor financiare și a modificărilor acestora la nivelul întreprinderii.*

După Prof.univ.dr.Emil Horomnea și colaboratorii[42] metoda contabilității rprezintă „abordarea obiectului contabilității , pe baza unui ansamblu de principii, mijloace și procedee, susceptibile să ofere o imagine fodelă a poziției financiare și performanței unei entități".

Din definirea conceptului de metodă a contabilitații, rezultă trei aspecte:

- metoda contabilității este un produs al gândirii teoretice abstracte, a unor raționamente verificate de practică;
- metoda contabilității pune în evidență existența legităților care guvernează materia contabilă, respectiv obiectul contabilității;
- obiectivul de performanță al contabilității – imaginea fidelă , poate fi realizat prin utilizarea unor tehnici , mijloace și procedee care operează curent în cadrul metodei: cont, balanță de verificare, inventar, bilanț , etc.

Metoda contabilității face posibilă cunoașterea patrimoniului în totalitatea lui, cât și pe structura elementelor componente. Prin intermediul metodei se pun în evidență legitățile proprii cunoașterii contabile, raționamente care operează asupra tuturor mișcărilor de valori , provocate de evenimente și tranzacții economice concrete.

---

[42] Emil Horomnea, Bazele contabilității, Editura Sedcom Libris, Iași, 2006, p.46

Scanned with OKEN Scanner

Între obiectul și metoda contabilității există o strânsă corelație, interdependență și condiționare astfel:

- *obiectul* arată *ce* evenimente și tranzacții trebuie studiate, *când* și *unde* sau produs;
- *metoda* arată *cum* trebuie înregistrate, *de ce* sau produs și care este *cauza* și *geneza* evenimentelor și tranzacțiilor ce constituie obiectul de studiu al contabilității.

3.2. Principiile generale ale contabilității

Noțiunea de *principiu* exprimă un element fundamental, ideea sau lege de bază pe care se întemeiază o teorie științifică sau o normă de conduită.

Principiile în general reprezintă elemente primordiale, cauze, puncte de vedere bine conturate sau *convingeri argumentate* care izvorăsc din practică și astfel determină conceptele de bază ale unei discipline științifice pe seama cărora se fundamentează acțiunile și demersurile viitoare.

Principiile generale *ale metodei contabilității* reprezintă *elemente sau enunțuri de esență conceptuală generală*, delimitate ca sistem de referință care ghidează specialiști în domeniu, în elaborarea de norme și proceduri contabile de înregistrare și prelucrare a informațiilor privind evenimentele și tranzacțiile ce au avut loc în decursul unei perioade utile unei sfere largi de utilizatori.

Principiul fundamental care stă la baza definirii caracteristicilor esențiale ale sistemului de contabilitate românesc în conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 republicată este cel al *partidei duble.*

Evenimentele definitorii ale partidei duble sunt:

- *utilizările și resursele* ca modalitate de reprezentare a patrimoniului pe structuri specifice;
- *intrările (creșterile) și ieșirile* (micșorările) ca fluxuri generate de relațiile de schimb dintre întreprinderi.

Sistemul de contabilitate în partidă dublă, practicat de cea mai mare parte a agenților economici din România are la bază următoarele *principii teoretice fundamentale:*

Scanned with OKEN Scanner

- principiul *dublei reprezentări a patrimoniului*;
- principiul *dublei înregistrări a operațiilor economico – financiare,* evenimentelor și tranzacțiilor;
- principiul *dublei determinări a performanțelor* (rezultatelor) întreprinderii.

a) Principiul dublei reprezentări a patrimoniului

Este considerat principiul general, de bază care a determinat conținutul metodei contabilității.

Caracteristica fundamentală a principiului constă în reflectarea patrimoniului entităților economico – sociale sub *dublu aspect:*

- *al utilității bunurilor economice*, adică al destinației (folosinței, întrebuințări) sau alocării acestora, pentru care se folosește conceptul de *active* reprezentat prin: *imobilizări, stocuri, disponibilități bănești, creanțe și cheltuieli în avans;*
- *al resurselor, raporturilor juridice* (de proprietate) în cadrul cărora se dobândesc bunurile economice, adică al originii, proveniență, surselor sau în plan financiar al resurselor de finanțare a activelor, pentru care este utilizat conceptul de *pasive,* reprezentate prin: *datorii, provizioane pentru riscuri și cheltuieli, venituri în avans și capitaluri proprii.*

Abordarea aceluiași patrimoniu ca un tot unitar *sub dublu aspect* poate fi redată sub forma unor ecuații care reflectă egalitatea dintre bunurile economice pe de o parte, respectiv drepturile și obligațiile cu privire la acestea pe de altă parte.

Dacă notăm cu *A* – activele, cu *P* – pasivele, cu *D* – datoriile și cu *Cp* – capitalurile proprii putem construi mai multe *ecuații* sau *modele ale dublei reprezentări* și anume:

$$A = P \quad ; \quad A = D + Cp \quad ; \quad Cp = A - D \quad ; A - (D + Cp) = O$$

Transpunerea principiului dublei reprezentări în practică determină *echilibrul patrimonial static* evidențiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *bilanț contabil.* Acestea reflectă situația patrimoniului la un moment dat.

b) Principiul dublei înregistrări a operațiilor economico – financiare, evenimentelor și tranzacțiilor.

Scanned with OKEN Scanner

Înțelegerea principiului are la bază constatarea conform căreia elementele patrimoniale se află într-o continuă mișcare și transformare în cadrul fazelor circuitului economic rămânând totuși într-un echilibru permanent la nivelul entității patrimoniale.

Conform acestui principiu *orice mișcare care afectează un element patrimonial este în mod necesar însoțită de o mișcare de aceleiași valoare asupra unuia sau mai multor elemente astfel încât ecuația de echilibru patrimonial A = D + Cp se menține în permanență.*

Dubla înregistrare este o consecință și o continuare a principiului dublei reprezentări întrucât în timpul mișcării și transformării elementelor patrimoniale în mod individual, acestea sunt privite sub *dublu lor aspect* al destinației economice și al sursei, originii sau proveniență, care se reflectă ca un raport de echivalență între valoarea bunurilor economice (VBe) și valoarea surselor de finanțare (VSfț).

$$VBe = VSfț$$

Dubla înregistrare este determinată și de faptul că mișcarea și transformarea bunurilor economice în fazele circuitului economic generează operații economice, evenimente și tranzacții ce produc ieșiri dintr-o fază și intrări în altă fază, de transformare dintr-o formă în alta, dintr-o stare în alta, de trecere dintr-un loc de gestiune în altul, etc. În cadrul acestui circuit contabilitatea înregistrează, trecerea aceloraşi valori dintr-o stare sau formă în alta, astfel încât *reflectarea valorii economice respective se face de două ori, deci apare dubla înregistrare a operațiilor în cauză, în sensul că vechea fază, formă sau loc se transpun în unul din termenii egalității care polarizează ieșirile, micșorările, iar noua fază, formă sau loc constituie cel de-al doilea termen al egalității, care marchează creșterile sau intrările elementului sau fenomenului respectiv.* Astfel orice operație economică în raport cu efectul său este analizată și încadrată ca un *raport de echivalență între destinația și proveniența sa, între intrarea și ieșirea sa, între alocarea și finanțarea sa,* etc[43].

Cele prezentate ne conduc la *ecuația dublei înregistrări* și anume:

[43] Călin Oprea, Mihai Ristea, Bazele contabilității, Editura Național, 2000, pag. 25

Scanned with OKEN Scanner

Creşterea Be + Micşorarea D şi O = Creşterea D şi O + Micşorarea Be

sau

↑ Be + ↓ D şi O = ↑ D şi O + ↓ Be

în care: Be – bunuri economice
D – drepturi
O – obligaţii

Dubla înregistrare asigură reprezentarea creşterilor sau intrărilor respectiv micşorărilor sau ieşirilor ce se produc în volumul şi structura fiecărui component al utilizărilor şi resurselor ca elemente individuale sau între elementele patrimoniale individuale şi structurile generatoare de performanţe financiare (rezultate).

Reflectarea practică a principiului dublei înregistrări *determină un echilibru dinamic* al patrimoniului şi al rezultatelor financiare, evidenţiat în contabilitate cu ajutorul procedeului numit *contul contabil.* Acesta reflectă permanent existenţele, creşterile, micşorările şi transformările fiecărui element (privite individual) ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor în decursul unei perioade contabile.

c) Principiul dublei determinări a performanţelor întreprinderii

Performanţele financiare (rezultatul financiar) ale unei întreprinderi pot fi determinate şi analizate în funcţie de patru *parametri* şi anume:

- *veniturile;*
- *cheltuielile;*
- *capitalul propriu la sfârşitul exerciţiului;*
- *capitalul propriu la începutul exerciţiului.*

Atunci când se iau în considerare veniturile şi cheltuielile, performanţele întreprinderii adică rezultatul exerciţiului se determină pe baza informaţiilor din *contul de profit şi pierderi.*

Performanţele exprimă capacitatea unităţii de a genera fluxuri viitoare de numerar şi echivalente ale numerarului.

Una din *ecuaţiile de echilibru* conform acestui principiu este de forma:

Venituri – Cheltuieli = ± Rezultatul exerciţiului (profit sau pierdere)

Scanned with OKEN Scanner

Performanțele financiare ale întreprinderii pot fi determinate și pe baza *informațiilor* din *bilanțul contabil.* Acesta exprimă, poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea acesteia de a se adapta schimbărilor de mediu.

În acest caz *ecuația de echilibru* este de forma:

Capitaluri proprii la sfârșitul exercițiului	-	*Capitaluri proprii la începutul exercițiului*	= ±	*Rezultatul exercițiului (profit sau pierdere)*

Pe lângă principiile prezentate metoda contabilității se bazează și pe alte principii sau trăsături auxiliare[44] cum ar fi:

- *înregistrarea cifrică și în expresie valorică* (monetară), a existenței, creșterilor, micșorărilor și transformărilor structurilor ce exprimă poziția și performanțele financiare ale întreprinderii;
- *înregistrarea în contabilitate a evenimentelor și tranzacțiilor* ce produc modificări în structura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare *numai dacă au la bază documente scrise legale, corect întocmite.*

Înregistrarea în expresie valorică (monetară) permite însumarea, gruparea și centralizarea informațiilor contabile, oferind o imagine de ansamblu asupra poziției financiare și a performanțelor întreprinderii iar *înregistrarea operațiilor* evenimentelor și tranzacțiilor numai *pe baza unor documente justificative și contabile scrise, legale* oferă garanții cu privire la integritatea patrimoniului aflat în administrarea întreprinderilor și în același timp pot constitui probă certă verificabilă în cadrul raporturilor de drepturi și obligații în relațiile cu terții.

3.3. Principii și convenții contabile

Realizarea unei imagini fidele a patrimoniului, situației financiare și a rezultatelor obținute, este condiționată de respectarea cu bună credință a principiilor și convențiilor contabile, care sunt cunoscute în literatura de specialitate și sub denumirea de reguli sau norme contabile.

[44] Călin Oprea, Mihai Ristea, op. cit. pag. 26

Scanned with OKEN Scanner

Principiile sau convențiile contabile reprezintă enunțuri conceptuale generale utilizate ca sistem de referință pentru obținerea informației contabile, referitoare la situația patrimoniului, situația financiară și rezultatul obținut. [45]

Aceste principii izvorăsc din practică și se modifică odată cu ea, iar acceptarea lor are loc prin consensul producătorilor și utilizatorilor informației contabile.

Reglementările contabile românești[46] prezintă un număr de șapte principii, a căror utilizare trebuie să conducă la obținerea unei imagini fidele și care sunt:

- Principiul prudenței obligă investitorul să nu - și supraevalueze șansele afacerii, să promoveze o viziune pesimistă asupra patrimoniului său. Prudența este definită în Planul general francez drept „aprecierea rezonabilă a faptelor, astfel încât să se evite riscul de transfer asupra viitorului, a incertitudinilor prezente, susceptibile să influențeze mărimea patrimoniului și rezultatele întreprinderii".[47]

Acest principiu presupune o abordare economică fundamentată pe respectarea următoarelor elemente:[48]

- sunt luate în considerare numai profiturile obținute până la data bilanțului;

- trebuie să se țină seama de toate datoriile apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data întocmirii acestuia;

- se ține cont de toate obligațiile previzibile și pierderile potențiale care au luat naștere în cursul exercițiului financiar încheiat sau pe parcursul unui exercițiu anterior, chiar dacă asemenea obligații sau pierderi apar între data încheierii exercițiului și data întocmirii bilanțului;

- se ține seama de toate ajustările de valoare datorate deprecierilor, indiferent dacă rezultatul exercițiului este profit sau pierdere.

- Principiul permanenței metodelor asigură coerența și

[45] Emil Horomnea(coord), op.cit., pag.53
[46] Ordinul M.F.P. nr.1752/2005, M.Of. Partea I nr. 1080/30.11.2005
[47] Niculae Feleagă, Controverse contabile, Editura Economică, București, 1996
[48] Ordinul M.F.P. nr.1752/2005, M.Of. Partea I nr. 1080/30.11.2005

Scanned with OKEN Scanner

compatibilitatea informației contabile. Esența acestui principiu o constituie constanța în apliacrea regulilor și procedurilor de evaluare a patrimoniului și a modului de prezentare a acestuia. Metodele de lucru trebuie să rămână aceleași de la un exercițiu la altul, iar în cazul când se impune schimbarea unei proceduri sau a unei metode este necesar să se menționeze în notele explicative.

- Principiul continuității pornește de la premisa că întreprinderea își va continua activitatea în viitorul previzibil, fără a intra în stare de lichiditate sau de reducere semnificativă a activității.[49]
- Principiul independenței exercițiului presupune delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor pe măsura angajării acestora și a trecerii lor la rezultatul exercițiului la care se referă. Pentru a nu denatura rezultatul exercițiului curent și implicit, imaginea fidelă, se procedează la consemnarea distinctă a acestor situații în conturile delimitative de cheltuieli și venituri.
- Principiul intangibilității bilanțului de deschidere, necesită o concordanță perfectă dintre bilanțul de închidere a unui exercițiu financiar și cel de deschidere a exercițiului următor. Orice eroare descoperită în bilanț, după aprobarea și depunerea acestuia, va fi corectată în anul în care a fost constatată, prin înregistrări contabile adecvate și transparente.
- Principiul necompensării solicită interdicția compensărilor între elementele de avere și cele de datorii, între creanțe și angajamente, între elemente de activ și cele de pasiv, inclusiv între cheltuieli și venituri.

Prin excepție se admite compensarea între crențele și datoriile față de același terț.

- Principiul evaluării separate a elementelor de activ și pasiv, presupune determinarea separată a valorii fiecărui element de activ sau de pasiv, care să conducă la stabilirea unei valori corecte pentru fiecare poziție din bilanț.

Standardele Internaționale de Contabilitate prezintă încă două principii:

- Principiul prevalenței economicului asupra juridicului .

[49] Niculae Feleagă, Liliana Malciu, Politici și opțiuni contabile, Editura Economică, București, 2002

Scanned with OKEN Scanner

Conform Cadrului General de întocmire și prezentare a situațiilor financiare, paragraful 35 , se precizează „pentru ca informația să prezinte în mod credibil evenimentele și tranzacțiile pe care le reprezintă este necesar ca acestea să fie contabilizate și prezentate în concordanță cu fondul lor și cu realitatea economică și nu doar cu forma lor juridică".[50]

- Principiul pragului de semnificație.

Conform acestui principiu orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare. Elementele cu valori nesemnificative, care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate, nefiind necesară prezentarea separată.

3.4. Procedeele metodei contabilității

În cadrul *demersului de realizare a obiectului de studiu al contabilității*, ***metoda*** acesteia utilizează mai multe procedee, prin intermediul cărora se obțin informații asupra modului în care operațiile economico – financiare, evenimentele și tranzacțiile influențează poziția financiară, performanțele financiare și modificarea acestora la nivelul entităților patrimoniale utile unei sfere largi de *utilizatori*.

Procedeul reprezintă un mijloc folosit pentru a ajunge la un anumit rezultat: modalitatea de a acționa, modul de a proceda, soluția practică adoptată, ca sistem pentru efectuarea sau producerea unui lucru[51].

Pornind de la această definiție a procedeului în general putem considera *procedeele metodei contabilității ca fiind un sistem de modalități, mijloace, tehnici și instrumente utilizate pentru realizarea obiectului contabilității.*

Procedeul în domeniul contabilității reprezintă „arta" sistematizării și sintetizării informațiilor economice, obținute în urma unor tratamente contabile specifice.

Procedeele metodei contabilității pot fi grupate în trei mari *categorii:*

---

[50] Adriana Dutescu, Ghid pentru înțelegerea și aplicarea Standardelor Internaționale de Contabilitate, CECCAR, București, 2001, pag.119

[51] Academia Română, Institutul de Lingvistică Iorgu Iordan, Dex, Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Ediția II, Editura Univers Enciclopedic, 1996, pag. 853

Scanned with OKEN Scanner

- procedee ale metodei contabilității *comune tuturor științelor*;
- procedee ale metodei contabilității *comune disciplinelor economice;*
- procedee *specifice metodei contabilității.*

Întrucât există o delimitare precisă a acestora le vom dezvolta corespunzător.

3.4.1. Procedeele metodei contabilității, comune tuturor științelor

Procedeele comune tuturor științelor, care participă indirect la realizarea obiectului de studiu al contabilității sunt: observarea, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza și sinteza.

- *Observarea* constituie demersul inițial, primul pas sau faza inițială, în cadrul cercetării operațiilor economice, evenimentelor și tranzacțiilor, exprimate valoric pe bază de documente justificative care fac obiectul reflectării contabile.
- *Raționamentul* – presupune judecăți logice, bazate pe demonstrații și explicații științifice în baza cărora se obțin informații noi, pa baza celor existente care vor reprezenta puncte de sprijin în aprecierea activității dar mai ales în stabilirea strategiilor viitoare de dezvoltare ale întreprinderii.
- *Comparația,* are în vedere alăturarea sau examinarea paralelă a două sau mai multe structuri omogene (exprimate valoric) ce exprimă active, datorii, capitaluri proprii, cheltuieli, venituri, rezultate cu scopul de a stabili asemănările și deosebirile dintre ele pentru a putea formula concluzii cu privire la evenimente trecute respectiv estimări (previziuni) privind evoluția viitoare a elementelor în cauză.
- *Clasificarea* este procedeul de grupare, împărțire, repartizare, structurare în funcție de anumite criterii pe o bază sistematică a evenimentelor și tranzacțiilor având în vedere asemănările și deosebirile dintre ele (diferențierile) pe clase, grupe, posturi și alte diviziuni astfel încât să se realizeze o delimitare logică în funcție de particularitățile fiecărui element ce face obiectul înregistrării în contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

- *Analiza* constă în cercetarea unui întreg (tot unitar), operație, eveniment, tranzacție, proces prin descompunerea sistematică în părți componente și studierea independentă pentru a determina contribuția fiecăreia la realizarea întregului. Este procedeul cel mai important în înțelegerea logică a contului, formulei contabile și corespondenței conturilor.

- *Sinteza* ca procedeu științific presupune trecerea de la particular la general, de la simplu la compus pentru a se ajunge la generalizare, adică îmbinarea a două sau mai multe elemente ce pot forma un tot unitar.

Prin sintetizare se ajunge la un element complex pornind de la compușii acestuia.

Sinteza în contabilitate se bazează pe informațiile obținute din analiza contabilă, care prin centralizare și grupare permit generalizarea și esențializarea, ce au ca finalitate formularea concluziilor privind activitatea trecută dar și estimări privind activitatea viitoare.

3.4.2. Procedeele metodei contabilității comune științelor economice

Alături de procedeele comune tuturor științelor, procedeele comune științelor economice sunt utile metodei contabilității, constituind un angreanj ce completează informațiile necesare procedeelor specifice pentru a forma un tot unitar.

Acestea sunt deosebit de complexe ceea ce determină întrepătrunderea lor cu procedeele specifice, creând premisele, și de multe ori „materia primă" necesară acestora.

Dintre *procedeele metodei contabilității comune științelor economice* cele mai reprezentative sunt: *documentarea, evaluarea, calculația și inventarierea.*

- *Documentarea* este procedeul ce presupune ca orice operațiune economico – financiară ce a avut loc să se consemneze în momentul efectuării ei într-un document care va sta la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind astfel calitatea de *document justificativ.*

Scanned with OKEN Scanner

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat și aprobat precum și a celor care le-au înregistrat în contabilitate după caz.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru contabilitate, deoarece *asigură*[52]:

- verificarea prealabilă a legalității operațiilor consemnate;
- controlul gestionar al bunurilor economice aflate în patrimoniu;
- respectarea disciplinei economico – financiare;
-întărirea responsabilității cu privire la administrarea patrimoniului.

- *Evaluarea* ca noțiune generală înseamnă a determina, a stabili prețul, valoarea, a calcula, a socoti, a estima[53].

Ca procedeu al metodei contabilității *evaluarea* presupune *exprimarea și măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor, unitar, în unități valorice cu ajutorul monedei*. Prin evaluare se urmăreşte aducerea la un *numitor comun* (exprimare valorică) a tuturor evenimentelor și tranzacțiilor ce fac obiectul înregistrării în contabilitate.

Evaluarea creează premisele grupării, sistematizării, însumării, centralizării și generalizării informațiilor cu privire la existența, mișcarea și transformarea structurilor patrimoniale recunoscute în situațiile financiare anuale.

- *Calculația* are o accepțiune foarte largă în domeniul contabilității cu aplicabilitatea cea mai mare în evaluarea elementelor, calculația costurilor și a rezultatelor financiare.

În esență presupune utilizarea unor algoritmi de calcul în vederea exprimării și măsurării în etalon monetar a elementelor ce reflectă poziția financiară și performanțele întreprinderii.

Calculația în contabilitate include *toate formele de calcul* începând cu simpla determinare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor (modificărilor), a soldurilor conturilor, a costurilor totale și unitare a producției, a prețurilor, rezultatelor financiare totale și analitice, a impozitelor, taxelor, contribuțiilor sociale, etc.

- *Inventarierea* este procedeul comun științelor economice

[52] Oprea Călin, Mihai Ristea, op. cit. pag. 32
[53] Vezi DEX, op. cit. pag. 352

Scanned with OKEN Scanner

prin intermediul căruia se realizează cunoaşterea situaţiei reale a structurilor patrimoniale (situaţia faptică din teren) în vederea descoperirii neconcordanţelor cu datele furnizate de contabilitate (documente primare, registre contabile, conturi, etc.)

În funcţie de rezultatele inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanţa cu datele rezultate în urma inventarierii. Aceasta creează premisele realizării funcţiei de control a contabilităţii. Datele rezultate în urma inventarierii de la sfârşitul anului grupate şi sistematizate corespunzător sunt consemnate obligatoriu în *„Registrul de inventar"*. Inventarierea este obligatorie cel puţin odată pe an, înaintea întocmirii situaţiilor financiare; în cazul fuziunii, lichidări societăţilor comerciale sau în alte situaţii stabilite de reglementările în vigoare.

3.4.3. Procedee specifice metodei contabilităţii

Procedeele specifice(proprii) reprezintă esenţa, particularitatea sau demersul final al principiilor şi procedeelor comune ale metodei contabilităţii. Acestea sunt: *bilanţul, contul şi balanţa de verificare*. Pe lângă calitatea de procedee ale metodei contabilităţii acestea îndeplinesc şi rolul unor documente contabile analitice (contul), centralizatoare (balanţa de verificare) respectiv situaţii financiare de sinteză şi raportare financiară (bilanţul).

a) Bilanţul contabil este consecinţa transpunerii în practică a *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului. Prin intermediul acestuia se prezintă *la un moment dat* (de regulă la sfârşitul exerciţiului) în expresie monetară (valoric) patrimoniu şi rezultatele financiare ale întreprinderii, adică *poziţia financiară*[54] sub dublu aspect:

- *al destinaţiei* (folosinţei, întrebuinţării) sau utilizărilor pentru care se foloseşte noţiunea de *activ*.

[54] Poziţia financiară exprimă capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu generate de evenimentele sau tranzacţiile ce au avut loc în decursul perioadei la care se referă.

Scanned with OKEN Scanner

- *al provenienței* (originii, surselor de finanțare) sau resurselor pentru care se folosește noțiunea de *pasiv.*

Bilanțul *exprimă forma statică* a utilităților și resurselor unei întreprinderi, adică existențele (soldurile) la un moment dat. Acesta furnizează *informații de ansamblu generale, sintetice* ce privesc întreaga activitate a întreprinderii, rezultate din centralizarea și gruparea informațiilor obținute cu ajutorul celorlalte procedee ale metodei contabilității.

Datorită gradului ridicat de generalitate și sintetizare a informațiilor cuprinse în bilanț, acestea sunt detaliate în cadrul altor situații (anexe, note explicative, etc) devenind astfel mai inteligibile, relevante și credibile.

Studiul bilanțului contabil trebuie realizat din *două ipostaze*: ca *model și expresie a dublei reprezentări* a patrimoniului și ca *document de sinteză* a informațiilor contabile adică situație financiară anuală.

b) Contul contabil completează spectrul informațiilor contabile, reflectând pe lângă situația la un moment dat (existențele) a elementelor patrimoniale prezentate de bilanț (grupat, sistematizat și generalizat), cu mișcările succesive ce se produc ca urmare a operațiilor economice, evenimentelor și tranzacțiilor în structura fiecărui element privit individual.

Contul contabil este consecința concretizării practice a *principiului dublei înregistrări* a operațiilor economice, evenimentelor și tranzacțiilor, exprimând forma dinamică a utilităților și resurselor.

În timp ce bilanțul generalizează, *contul particularizează și detaliază* furnizând informații permanente prezentate cronologic și sistematic cu privire la existențele (soldurile) și evoluțiile (creșterile, micșorările) fiecărui element de natura activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor financiare, evidențiind în același timp intercondiționările și legăturile de reciprocitate (corespondențele) dintre acestea.

Dacă la nivelul întreprinderii se regăsește un *singur bilanț* care reflectă activitatea de ansamblu (privită generalizat), realizarea obiectului de studiu al contabilității necesită existența mai multor conturi formând *sistemul conturilor,* care se regăsesc în cadrul unui tablou numit *„Plan de conturi general".*

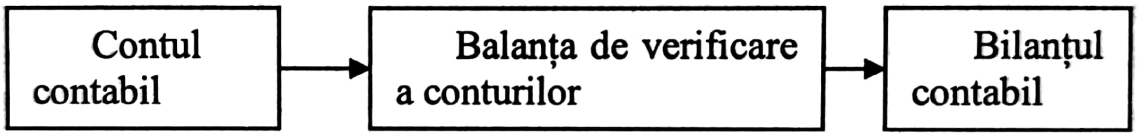
Scanned with OKEN Scanner

c)Balanţa de verificare asigură legătura dintre cont care furnizează informaţii analitice, de detaliu asupra fiecărui element ce constituie obiect al contabilităţii şi bilanţ care prezintă informaţii grupate şi generalizate asupra activităţii de ansamblu a întreprinderii. Este *procedeul prin care se centralizează şi verifică informaţiile* furnizate de conturi.

Balanţa de verificare *grupează şi sintetizează*, elementele definitorii (structurile) ale conturilor (solduri, rulaje, total sume) prezentându-le centralizat la nivelul întregii activităţi.

Verificarea corectitudinii înregistrărilor din conturi efectuate pe baza principiului dublei înregistrări se asigură prin egalităţile care trebuie să existe între solduri, rulaje, total sume după centralizare şi însumare la sfârşitul perioadei.

Legătura şi succesiunea dintre cont şi bilanţ, asigurată de *balanţa de verificare* se poate prezenta conform următoarei *scheme*:



Aşa după cum se poate constata, balanţa de verificare se întocmeşte pe baza informaţiilor obţinute din conturi, iar bilanţul contabil are la bază informaţiile din balanţa de verificare.

Conform reglementărilor în vigoare balanţa de verificare trebuie întocmită obligatoriu înaintea elaborării situaţiilor financiare anuale.

ÎNTREBĂRI:

1. Definiţi metoda contabilităţii.
2. Ce se înţelege prin metoda în general?
3. Este necesară utilizarea de către contabilitate a unei metode specifice?
4. Care este diferenţa între metoda şi procedeu?
5. Definiţi şi caracterizaţi trăsăturile de bază ale metodei contabilităţii.

Scanned with OKEN Scanner

6. Care sunt procedeele comune tuturor științelor utilizate și de metoda contabilității?
7. Care sunt procedeele specifice metodei contabilității?

TESTE GRILĂ:

1. Principiile teoretice fundamentale ale metodei contabilității sunt:

a) principiul dublei reprezentări a patrimoniului, principiul dublei înregistrări a operațiilor economico-financiare și principiul dublei determinări a rezultatelor;

b) principiul continuității activității, evaluarea și dubla înregistrare;

c) principiul prudenței, principiul importanței relative și principiul prudenței.

2. Procedeele specifice metodei contabilității sunt:

a) dubla înregistrare, calculația și inventarierea;

b) contul, balanța de verificare și bilanțul;

c) documentarea, evaluarea și bilanțul.

3. Balanța de verificare se întocmește:

a) anual;

b) cel puțin odată pe an sau ori de câte ori este nevoie;

c) lunar .

4. Principiul intangibilității presupune că:

a) bilanțul de închidere a unui exercițiu financiar și cel de deschidere a exercițiului următor trebuie să fie într-o concordanță perfectă;

b) bilanțul trebuie să corespundă cu balanța de verificare;

c) bilanțul nu poate fi modificat în timpul anului.

5. Principiul necompensării presupune interdicția compensărilor între:

a) stocurile inițiale nu pot fi compensate cu stocurile finale;

b) elementele de activ și pasiv trebuie evaluate separat;

c) elementele de avere și cele de datorii, între creanțe și angajamente, între elemente de activ și cele de pasiv, inclusiv între cheltuieli și venituri.

6. Dubla înregistrare reprezintă:

a) un procedeu practic al metodei contabilității;

b) un principiu teoretic fundamental al metodei contabilității;

Scanned with OKEN Scanner

c) un principiu teoretic al contabilității.

7. Balanța de verificare reprezintă:
   a) un procedeu specific al metodei contabilității;
   b) un principiu teoretic fundamental al metodei contabilității;
   c) un principiu teoretic al contabilității.

8. Bilanțul prezintă patrimoniul sub un dublu aspect, ca o expresie a respectării principiului:
   a) dublei înregistrări;
   b) dublei reprezentări;
   c) calculelor periodice de sinteză.

9. Potrivit principiului partidei duble, contabilitatea se organizează astfel:
   a) în sistem dualist;
   b) în sistem monist;
   c) nici un răspuns nu este corect.

10. Orice operație se înregistrează mai întâi in:
   a) Balanța de verificare;
   b) Registrul Jurnal;
   c) Cartea Mare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 4

BILANȚUL ŞI CONTUL DE REZULTATE- IMAGINEA POZIȚIEI FINANCIARE ŞI A PERFORMANȚELOR ÎNTREPRINDERII

4.1. Conceptul de bilanț

Conceptul de *bilanț* provine de la termenul italienesc „bilancia", care are la origine două expresii în limba latină „bi" şi „lanx", ce semnifică „două talere", simbolizând o balanță cu două brațe aflate în poziție de echilibru.

Istoria contabilității prezintă numeroase „teorii" şi „modele" de abordare a bilanțului, de la *„cântar al averii"* până la document de sinteză al informațiilor contabile (situație financiară) utilizat pe scară largă în procesul de luare a deciziilor.

Sintetizând tot ceea ce s-a scris de-a lungul timpului dar şi rezultatele practicii în domeniu contabilității putem considera ***bilanțul contabil*** *ca un tablou al averii (bogăției), care exprimă poziția financiară a întreprinderii în unități monetare prin corelația dintre bunurile economice, sursele de finanțare şi rezultatele obținute la sfârşitul unei perioade contabile de regulă la sfârşitul anului calendaristic* (sfârşitul exercițiului).

Bunurile economice (utilitățile) reprezintă ***activul*** iar sursele de finanțare (resursele) ***pasivul*** bilanțului. În structura bilanțului se regăseşte şi rezultatul activității (sub formă de profit sau pierdere) ca element al capitalurilor proprii.

În baza celor prezentate putem considera bilanțul contabil ca fiind procedeul dar şi *documentul de sinteză prin care se prezintă activele, datoriile şi capitalurile proprii la sfârşitul exercițiului sau în alte situații prevăzute de lege.*

Teoria şi practica contabilă demonstrează că studiul (abordarea) bilanțului trebuie realizat din două *ipostaze* (abordări) respectiv:

- *procedeu* al metodei contabilității;
- *situație financiară* de sinteză a informațiilor contabile.

Ca *procedeu* al metodei contabilităţii, bilanţul exprimă un model al *principiului dublei reprezentări* a patrimoniului care determină echilibrul patrimonial static dintre active şi pasive (datorii şi capitaluri proprii). Privit astfel bilanţul prezintă un pronunţat *caracter teoretic* şi *didactico – metodologic*, menit a crea premisele înţelegerii influenţei operaţiilor economico financiare ce determină modificarea cu aceeaşi sumă (valoare) a cel puţin două elemente (posturi) bilanţiere.

Analizat ca *situaţie financiară*, bilanţul evidenţiază un *document contabil de sinteză* ce prezintă informaţii grupate, centralizate şi generalizate cu privire la poziţia financiară a întreprinderii sub aspectul interdependenţelor şi corelărilor dintre active, datorii şi capitaluri proprii. În calitate de situaţie financiară anuală, bilanţul oferă *informaţii esenţiale* despre capacitatea întreprinderii de a se adapta schimbărilor de mediu, de a degaja fluxuri viitoare de numerar şi echivalente de numerar, despre necesităţile de creditare viitoare şi capacitatea de onorare a acestora, despre repartizările viitoare către creditori, acţionari, etc.

Prin modul în care este conceput şi structurat bilanţul ca situaţie financiară anuală, constituie un *instrument de cunoaştere, control şi analiză* a activităţii întreprinderii, informaţiile pe care le oferă stând la baza fundamentării deciziilor privind activitatea curentă şi de perspectivă, având un pronunţat caracter aplicativ.

4.2. Interpretări şi caracteristici ale bilanţului contabil

Sintetizând aspectele cu privire la conceptul şi ipostazele de abordare, putem considera *bilanţul contabil* ca fiind documentul de sinteză şi echilibru static în expresie monetară a activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii la un moment dat, de regulă la sfârşitul exerciţiului, ce oferă utilizatorilor informaţii cu privire la poziţia financiară a întreprinderii, creând astfel premisele fundamentării deciziilor prezente şi viitoare.

În conformitate cu *principiul dublei reprezentări* a patrimoniului, a cărui reflectare practică este bilanţul contabil, acesta dezvoltă structurile patrimoniale sub *dublu aspect*:

Scanned with OKEN Scanner

- *al utilității*, adică al destinației sau alocării în activitatea întreprinderii (mijloace economice);
- *al raporturilor juridice*, adică al proveniență, originii sau resurselor (surse de finanțare).

Continuând astfel demersul științific putem construi două *structuri calitative* ale bilanțului aflate în echilibru static întrucât se referă la aceleași elemente privite sub dublu aspect, ca părți distincte: *activul* (utilitățile) și *pasivul* (resursele).

Analiza utilităților și resurselor trebuie realizată simultan din mai multe *puncte de vedere*:

a) Din punct de vedere ***juridic:***

a_1) *activul* grupează elementele bilanțiere în:

- *active* (bunuri) *reale:* terenuri, construcții, mașini, utilaje, materii prime, produse, mărfuri, disponibilități bănești, etc.
- *creanțe* (drepturi asupra terților): clienți, debitori diverși, etc.
- *cheltuieli în avans.*

a_2) *pasivul* grupează elementele bilanțiere în:

- *datorii* (obligații față de terți): furnizori, creditori diverși, credite, salarii datorate, impozite, taxe, etc.
- *capitaluri proprii* (activul net) adică drepturi ale acționarilor în activul întreprinderii: capital social, rezerve, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului, etc.

b) Din punct de vedere ***economic:***

b_1) *activul* cuprinde:

- *activele imobilizate* (activele de investiții): terenuri, clădiri, mașini, utilaje, etc.
- *activele circulante* (activele de exploatare): stocuri, creanțe și lichidități (disponibilități bănești).

b_2) *pasivul* cuprinde:

- *datoriile*, din care datorii de exploatare (ex. furnizori) și datorii financiare (ex. credite bancare).
- *capitalurile*, din care: capitaluri proprii (ex. capitalul social) și capitaluri împrumutate (ex. împrumuturile pe termen lung).

c) Din punct de vedere ***financiar:***

c_1) *activele* se grupează în funcție de *lichiditate* (durata de transformare în bani) în:

Scanned with OKEN Scanner

- *active durabile ex*: imobilizările;
- *active realizabile* (ce urmează a fi încasate) ex: clienţii;
- *active disponibile* (lichidităţi) ex: numerarul şi echivalentele de numerar;

c_2) *pasivele* se grupează în funcţie de *exigibilitate* (termenul de plată sau scadenţă, adică termenul la care trebuie plătite) în:
- *datorii pe termen lung* (capitalurile permanente);
- *datorii pe termen scurt* (datorii curente).

Ordonarea elementelor de activ se face în ordinea *crescătoare a lichidităţii* iar a elementelor de pasiv în ordinea *crescătoare a exigibilităţii.*
Dintre active lichiditatea cea mai redusă o au imobilizările iar cea mai ridicată numerarul (disponibilităţile din casierie şi depozitele la vedere).
Dintre pasive exigibilitatea cea mai mică o au datoriile comerciale şi sociale pe termen scurt, adică datoriile curente (furnizori, salarii, etc.) iar cea mai mare capitalurile proprii (capitalul social care se rambursează în totalitate doar la lichidarea întreprinderii).
Privit ca *situaţie financiară anuală*, de bază a întreprinderii bilanţul contabil prezintă următoarele *caracteristici* (trăsături)[55]:

- Este un *document contabil* redactat după reguli specifice contabilităţii, constituind o *formă generală* de prezentare a informaţiilor cu privire la poziţia financiară a întreprinderii (capacitatea de a se adapta schimbărilor de mediu).
- *Valorile* prezentate în bilanţ sunt exprimate în *unităţi monetare* (de regulă moneda naţională) şi reprezintă evaluarea (cuantificarea monetară) activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, prin respectarea principiilor şi tratamentelor contabile.
- *Evaluările* şi descrierile structurilor bilanţiere au un *caracter „instantaneu"* fiind o reprezentare *la un moment dat,* de regulă sfârşitul exerciţiului (31 decembrie anul N).
- *Obiectul* descrierii şi evaluării contabile deci *materia* care formează conţinutul bilanţului este *patrimoniul întreprinderii* în dubla ipostază ca: utilităţi respectiv resurse.

[55] Ion Pereş, Dorel Mateş, Leonora Caciuc, Anda Iosif, Carmen Imbrescu, Bazele contabilităţii, Editura Mirton, Timişoara 2004, pag. 153

Scanned with OKEN Scanner

- *Informațiile* din bilanț completate cu cele obținute din celelalte componente ale situațiilor financiare anuale sunt *destinate utilizatorilor* pentru a fi analizate și interpretate în vederea luării deciziilor și pentru a stabili o serie de indicatori, privind situația economică și financiară a întreprinderii.

Având în vedere abordările, interpretările și caracteristicile prezentate, putem considera *bilanțul* ca fiind unul din *procedeele cele mai reprezentative* ale metodei contabilității dar și una din *situațiile financiare dintre cele mai importante* care furnizează informații indispensabile unui management performant.

4.3. Funcțiile de bază ale bilanțului

Prin *funcție,* cu referire la activitatea economică în general, înțelegem o mărime variabilă ce exprimă o sarcină, un rol sintactic sau un ansamblu de proprietăți ce revin unui procedeu, instrument, categorie economică etc. care, depind de una sau mai multe variabile independente.

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoașterea, gestiunea și controlul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii și a rezultatelor obținute de agenții economici, folosește mai multe procedee și instrumente de lucru care se delimitează prin funcțiile specifice, individualizate ca mărimi (variabile) independente.

Astfel *bilanțul contabil* ca procedeu dar și situație financiară îndeplinește mai multe *funcții* dintre care menționăm:

- *Funcția de informare* are în vedere elemente noi de cunoaștere, noi lămuriri și clarificări în raport cu cunoștințele prealabile ce privesc situația de ansamblu a unei întreprinderi la un moment dat cu referire la active, datorii și capitaluri proprii.
- *funcția de analiză* presupune cercetarea, interpretarea și explicarea informațiilor din bilanț astfel încât să se identifice aspectele esențiale din perioadele precedente pe baza cărora să se ia decizii viitoare.
- *funcția de sistematizare și grupare a datelor* are în vedere aranjarea, dispunerea și ordonarea informațiilor din bilanț în mod logic, rațional și just astfel încât să exprime un sistem organizat sub forma unui tot

Scanned with OKEN Scanner

unitar însă cu delimitarea informațiilor după criterii bine definite care să le ofere coerență și relevanță.

- *funcția de generalizare* în cazul bilanțului contabil este expresia momentului final pe care îl parcurge un ciclu contabil, prin care se trece de la noțiuni cu sferă mai restrânsă și un conținut mai bogat reflectat cu ajutorul celorlalte procedee ale metodei contabilității la noțiuni cu sferă mai largă și un conținut mai restrâns însă semnificativ, ce permite o înțelegere mult mai concisă a trăsăturilor comune pe care le prezintă diferitele structuri ce compun: activele, datoriile și capitalurile proprii. Generalizarea bilanțieră are la bază o serie de criterii raționale prin care se urmărește evidențierea caracteristicilor calitative ale informației contabile reprezentată prin: inteligibilitate, relevanță, credibilitate și comparabilitate.
- *funcția de control* realizată cu ajutorul bilanțului contabil, are în vedere verificarea periodică a activității unei entități prin prisma echilibrului static dintre utilități și sursele de finanțare (resursele) ale acestora, identificându-se cu această ocazie punctele slabe și cele forte ale activității, ce vor constitui repere pentru îmbunătățirea activității viitoare.
- *funcția previzională* constă în facilitatea creată prin modul sintetic, grupat și generalizat de prezentare a informațiilor în bilanț, de a se formula estimații cu privire la evoluția viitoare a unor indicatori fundamentali, având la bază informațiile din perioada precedentă.

4.4. Recunoașterea structurilor bilanțiere

Recunoașterea din punctul de vedere al contabilității înseamnă încorporarea (înscrierea) în situațiile financiare a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor și a rezultatelor financiare.

Cunoașterea caracteristicilor structurilor bilanțiere este deosebit de importantă în activitatea de analiză contabilă, în utilizarea procedurilor și a tratamentelor specifice contabilității. Din aceste considerente le vom studia având în vedere cele două mari componente: *activele și pasivele*.

Scanned with OKEN Scanner

4.4.1. Recunoaşterea activelor în bilanţ

Cadrul conceptual internațional definește *activele* ca fiind resursele controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute, care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare.

Recunoaşterea unui activ se bazează pe două *criterii* ce trebuie îndeplinite cumulativ:

- se *exercită un control* asupra activului fiind *probabilă generarea de beneficii economice viitoare;*
- are un *cost* (valoare) ce poate fi *evaluat în mod credibil.*

Atunci când se estimează că un activ nu are potențialul de a contribui la fluxul de numerar către întreprindere sau nu poate fi realizată o estimare rezonabilă a valorii acestuia nu va fi recunoscut în bilanț instantaneu ci doar ulterior ca urmare a apariției unor evenimente credibile care să determine recunoaşterea.

Activele unei întreprinderi pot rezulta dintr-o achiziție, din producție proprie sau pot fi deținute în baza unui contract de locație, atunci când locatorul controlează avantajele economice viitoare legate de acestea. Un activ reportat drept cheltuială nu poate fi recunoscut ulterior ca parte din costul acelui activ.

În activul bilanțului elementele sunt *grupate şi ordonate* în funcție: de *natură, destinație* şi *lichiditate* astfel: active imobilizate (imobilizări), active circulante şi cheltuieli în avans.

Activele imobilizate (grupa A) cuprind: imobilizările necorporale, corporale şi financiare[56].

I) Imobilizărilor necorporale cuprind active fără suport material cum sunt: cheltuielile de constituire, cheltuielile de dezvoltare, brevetele, licențele, mărcile comerciale, fondul comercial şi alte imobilizări necorporale.

II) Imobilizările corporale cuprind acele bunuri tangibile (materiale) ce urmează a fi utilizate o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii

[56] Având în vedere că au fost prezentate caracteristicile de fond ale acestora în cap.2 vom descrie doar structurile din care sunt formate.

Scanned with OKEN Scanner

sub formă de: *terenuri și amenajări de terenuri, construcții, instalații tehnice mașini, utilaje, mobilier și alte active similare.*

- *Imobilizările în curs* corporale și necorporale includ investițiile neterminate până la sfârșitul perioadei efectuate în regie proprie sau achiziționate, evaluate la cost de producție sau achiziție după caz inclusiv avansurile pentru imobilizări.

III) Imobilizările financiare, denumite și investiții financiare pe termen lung, cuprind valorile financiare imobilizate în capitalul altor societăți, în mod durabil sub forma titlurilor de participare, intereselor de participare, creanțelor imobilizate

Activele circulante (grupa B)

În general activele circulante (activele curente) cuprind acele structuri care se regăsesc pe o perioadă scurtă (< 1 an) în activitatea întreprinderii și în general participă la un singur circuit economic modificându-și în permanență forma.

Se încadrează în această categorie: *stocurile, creanțele, investițiile financiare pe termen scurt, casa și conturile la bănci.*

I) Stocurile reprezintă acea structură materială (tangibilă) a activelor circulante achiziționate sau produse pentru consum sau în scopul comercializării și se așteaptă a fi realizate în termen de maximum 12 luni de la data bilanțului (materii prime, produse, etc.)

II) Creanțele denumite și valori în curs de decontare reprezintă valorile economice avansate temporar altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să se primească un echivalent valoric sub forma unei sume de bani, unui bun, unei lucrări sau serviciu (clienți, debitori diverși, etc.)

III) Investițiile financiare pe termen scurt, sunt reprezentate prin titluri de valoare tranzacționate în vederea realizării unui câștig sau plus de valoare pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni, etc.).

IV) Casa și conturi la bănci

Se delimitează sub forma numerarului din casieria întreprinderii, a depozitelor la vedere și la termen din conturile curente.

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile în avans (grupa C)

Reprezintă o structură distinctă a activului bilanțier ca natură, semnificație, influență și terminologie.

Acestea cuprind cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar curent dar care se referă la exercițiile financiare viitoare.

4.4.2. Recunoașterea pasivelor în bilanț

Pasivul bilanțier este reprezentat de sursele (sau resursele) de finanțare a bunurilor economice din activul bilanțului. Finanțarea are în vedere modul de acoperire și susținere financiară a bunurilor economice.

Pasivele exprimă *datoriile* întreprinderii *față de investitori* (acționari, asociați) și *față de terți* (furnizori, creditori, etc.).

Recunoașterea datoriilor se face în baza a două *criterii* cumulative:

- este probabilă o ieșire de resurse ca urmare a achitării unei obligații curente, care în viitor va genera beneficii economice;
- valoarea obligației poate fi evaluată în mod credibil.

În pasivul bilanțului elementele sunt structurate și ordonate în funcție de: *natură, proveniență (origine) și exigibilitate.*

Pasivul bilanțier cuprinde următoarele grupe de elemente:

- *Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an (grupa D).*

Ex. furnizori, salarii datorate, impozite, taxe, contribuții datorate, etc.)

- *Activele circulante nete respectiv datorii curente nete (grupa E)*

Se obțin prin însumarea activelor circulante cu cheltuielile în avans din care se scad datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an și subvențiile pentru investiții.

- *Total active minus datorii curente (grupa F)*

Se determină prin însumarea activelor imobilizate cu activele circulante nete respectiv datoriile curente nete din care se scad veniturile în avans.

- *Datoriile ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an (grupa G)*

Corespund structurilor prezentate la „grupa D" însă a căror exigibilitate (scadență) este mai mare de 12 luni.

Scanned with OKEN Scanner

- *Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli (grupa H)*
Se constituie în baza principiului prudenţei, având ca obiect acoperirea unor cheltuieli sau pierderi viitoare care pot fi prevăzute şi estimate fără însă a se cunoaşte mărimea lor exactă şi data producerii lor.
- *Veniturile în avans (grupa I)*
Cuprind acele venituri recunoscute înainte de data încheierii exerciţiului dar care se referă la exerciţiile financiare ulterioare, inclusiv subvenţiile pentru investiţii.
- *Capital şi rezerve (grupa J)*
Evidenţiază finanţarea proprie generată de aporturile acţionarilor şi asociaţilor precum şi rezervele constituite ca urmare a capitalizării rezultatelor financiare.

4.5. Modele de bilanţuri contabile

Realizând o *conciliere* a concepţiilor: juridică, economică şi financiară privind interpretarea bilanţului putem construi o optică integrativă cu privire la gruparea structurilor acestuia. Astfel vom considera *activul* ca fiind una din părţile (secţiunile) bilanţului ce grupează utilităţile în funcţie de: *natură, destinaţie şi lichiditate*, iar *pasivul* ca partea care grupează resursele în funcţie de: *natură, provenienţă şi exigibilitate.*
Dacă avem în vedere principiul dublei reprezentări şi ecuaţiile posibile generate de acesta, respectiv: *Activ = Pasiv ; Activ = Datorii + Capitaluri proprii şi Capitaluri proprii = Activ – Datorii*, putem elabora două *modele* (denumite şi forme sau scheme) ale bilanţului contabil:
- *modelul cu două secţiuni* separate, aşezate alăturat denumit *bilanţ orizontal,* bazat pe ecuaţia: *Activ = Pasiv* sau *Activ = Datorii + Capitaluri proprii*
- *modelul listă,* în care activele, datoriile şi capitalurile proprii se înscriu succesiv, la început activele şi în continuare pasivele, denumit *bilanţ vertical* care are la bază ecuaţia: *Capitaluri proprii = Activ - Datorii.*
Modelul (forma, schema) de *bilanţ orizontal,* îşi găseşte mai frecvent aplicabilitatea şi justificarea în cadrul lucrărilor cu caracter didactico metodologic întrucât facilitează înţelegerea influenţei operaţiilor economico

Scanned with OKEN Scanner

– financiare asupra structurilor bilanțiere și verificarea permanentă a egalității bilanțiere Activ = Pasiv.

Forma de *bilanț vertical* este adoptată de practica contabilă din țara noastră, reprezentând modelul situației financiare care reflectă poziția financiară a întreprinderii, adică capacitatea de adaptare la schimbările de mediu generate de afacerile în care este implicată întreprinderea permițând determinarea capitalurilor proprii ca diferență între active și datorii. Indiferent de modelul adoptat elementele în bilanț sunt *structurate* pe *grupe* (A,B, ...J); *subgrupe* (I,II, ...) și *posturi sau poziții bilanțiere* (1,2,3 ....).

Prezentăm în continuare *principalele structuri bilanțiere*, conform celor două modele:

Scanned with OKEN Scanner

a) Modelul (formatul, schema) de bilanţ orizontal

BILANŢ
la 31.XII.N

ACTIV

Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**
I.*Imobilizări necorporale*	20.000
1. Cheltuieli de constituire	5.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	15.000
.	
.	
.	
II. *Imobilizări corporale*	70.000
1. Terenuri	10.000
2. Construcţii	40.000
3. Instalaţii tehnice (maşini, utilaje)	20.000
4. Mobilier şi alte active	-
5. Avansuri şi imobilizări în curs	-
III. *Imobilizări financiare*	10.000
1. Titluri de participare	
2. Creanţe imobilizate	
.	
.	
.	
B. ACTIVE CIRCULANTE	**46.000**
I. Stocuri	20.000
1. Materii prime şi materiale	10.000
2. Produse finite şi mărfuri	6.000
3. Avansuri pt. cumpărări de stocuri	4.000
II. *Creanţe*	16.000
1. Clienţi	8.000
2. Debitori diverşi	6.000
3. Alte creanţe	1.000
III. *Investiţii financiare pe termen scurt*	1.000
1. Acţiuni proprii	1.000
2. Acţiuni	
3. Obligaţiuni	
IV. *Casa şi Conturi la bănci*	9.000
1. Valori de încasat	1.000
2. Conturi curente la bănci	7.000
3. Casa	1.000
C. CHELTUIELI ÎN AVANS	-

PASIV

Denumire structuri	Sold (Sume)
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE UN AN	**15.000**
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni inclusiv dobânzi	-
2. Avansuri încasate	-
3. Împrumuturi bancare	5.000
4. Furnizori	8.000
5. Salarii datorate	1.000
6. Contribuţii sociale datorate	100
7. Impozite, taxe datorate	100
8. Alte datorii comerciale şi financiare	800
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (B+C) – (D+I) (40000+0) – (15000+3000)	**22.000**
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (A+E - Subvenţii pt. investiţii) (100.000 + 22000) – 1000	**121.000**
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (detaliere idem „D")	**6.000**
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI	-
I. VENITURI ÎN AVANS	**3.000**
- Subvenţii pentru investiţii	1.000
- Venituri în avans	2.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE	**122.000**
I. *Capital*	50.000
II. Prima de capital	10.000
III. Rezerve din reevaluare	10.000
IV. Rezerve	20.000
V. Rezultatul reportat	20.000
VI. Rezultatul exerciţiului	12.000

Scanned with OKEN Scanner

b) Modelul de bilanț vertical prezintă aceleași structuri însă cu ordonarea succesivă (una după alta) a elementelor începând cu grupa „A" Activele imobilizate și încheindu-se cu grupa „J" Capital și rezerve.

BILANȚ
la 31.XII.N

mii lei

Denumire structuri	Sold (Sume)
A. ACTIVE IMOBILIZATE	**100.000**
I. Imobilizări necorporale	20.000
1. Cheltuieli de constituire	5.000
2. Cheltuieli de dezvoltare	...
. ...	...
. ...	...
. ...	...
II. ...	...
III. ...	...
B.	...
C.	...
D.	...
E.	...
F.	...
G.	...
H.	...
I.	...
J. CAPITAL ȘI REZERVE	**122.000**
I .Capital	50.000
...	...
...	...
...	...
VI. Rezultatul exercițiului	12.000

Este modelul de bilanț utilizat în practică fiind una din situațiile financiare ale întreprinderii.

Fiecare element din bilanț poate fi prezentat mai detaliat decât se cere în formatul prezentat, dacă detalierea concură la prezentarea de informații mai

Scanned with OKEN Scanner

elocvente pentru utilizatori. În același timp elementele din bilanț indicate cu cifre arabe (1,2...) pot fi cumulate într-un singur post dacă valorile individuale nu sunt semnificative iar prin cumulare se îmbunătățește claritatea prezentării.

4.6. Modelarea performanțelor întreprinderii prin contul de rezultate

Rezultatele obținute de întreprinderi ca urmare a eforturilor depuse sunt descrise, sintetizate și prezentate de regulă la sfârșitul exercițiului prin intermediul *contului de profit și pierderi* sau *contul de rezultate.*
Acesta evidențiază într-o formă sintetică rezultatele perioadei prin prisma raporturilor de echilibru dintre cheltuieli și venituri.
Ecuația generală de echilibru rezultată din contul de profit și pierderi este:

Cheltuieli ± Rezultate (Profit sau pierdere) = Venituri

Sau

Rezultat (±) = Venituri - Cheltuieli

4.6.1. Recunoașterea veniturilor și cheltuielilor în contul de rezultate

În general prin venituri se înțeleg sumele sau valorile încasate sau de încasat din activități curente cât și câștigurile din orice alte surse.
Activitățile curente sunt orice activități desfășurate de o persoană juridică ca parte integrantă a obiectului său de activitate (de exploatare și financiară) precum și activitățile conexe acestora.

Recunoașterea veniturilor în contul de profit și pierderi se face pe baza a două criterii:
- *creșteri de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau majorări ale valorii activelor sau diminuări ale datoriilor;
- *evaluare credibilă.*

Scanned with OKEN Scanner

Creşterea valorii activelor sau diminuarea datoriilor determină modificări ale *poziției financiare* în sensul creşterii activului net (capitalurilor proprii) influențând astfel *pasivul bilanțului.*

În baza celor prezentate putem *concluziona* afirmând că rezultatul activității, sintetizat în contul de profit şi pierderi se regăseşte în structura bilanțului prin valorile înregistrate de capitalurile proprii ale întreprinderii.

În conformitate cu Legea Contabilității nr. 82/1991 modificată şi republicată[57], contabilitatea veniturilor se ține pe *feluri* de venituri după natură sau sursa de proveniență după caz.

Veniturile sunt grupate în contul de profit şi pierderi după *natură* respectiv:

- venituri din exploatare;
- venituri financiare;
- venituri extraordinare.

Veniturile din exploatare sunt aferente principalelor activități generatoare de creşteri de active, respectiv diminuări de datorii provenind din activități curente, obişnuite, normale, ce constituie obiectul de activitate principal precum şi activități conexe acestuia.

Se cuprind în această categorie:

- veniturile din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;
- venituri din variația stocurilor (producția stocată);
- venituri din producția de imobilizări;
- venituri din subvenții de exploatare primite;
- venituri din anulări sau diminuări de provizioane;
- alte venituri din exploatare.

Veniturile financiare apar ca o consecință a recompensării utilizării activelor întreprinderii de către terți, fiind recunoscute în momentul în care beneficiile economice asociate tranzacțiilor este posibil să determine majorarea capitalurilor proprii şi să fie evaluate credibil.

Pot fi incluse în această categorie:

- veniturile din imobilizări financiare;
- veniturile din investiții financiare pe termen scurt;
- veniturile din creanțe imobilizate;

[57] M. Of. nr. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

- veniturile din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe favorabile de curs valutar;
- venituri din dobânzi și sconturi obținute;
- alte venituri financiare.

Veniturile extraordinare sunt reprezentate de evenimente și tranzacții clar diferite de activitățile curente (de exploatare și financiare) ce nu au caracter obișnuit, frecvent sau regulat, fiind întâmplătoare, ocazionale ieșite din normalitate.

Un exemplu în acest sens ar fi creanțele înregistrate sau sumele încasate de deținătorii de polițe de asigurare ca urmare a producerii unor calamități sau a altor riscuri asigurate.

În general veniturile sunt recunoscute în contabilitate atunci când:

- persoana juridică a transferat cumpărătorului riscurile și avantajele ce decurg din proprietatea asupra bunurilor;
- persoana juridică nu mai gestionează și nici nu mai deține controlul asupra bunurilor vândute;
- au fost efectuate lucrările și prestate serviciile conform clauzelor contractuali.

Veniturile din dobânzi se recunosc periodic în mod proporțional, pe măsura generări venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente.

Dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

În general *cheltuielile* exprimă raporturi juridico – economice cu privire la angajarea și utilizarea resurselor în cadrul activității desfășurate indicând: sume de plătit, plăți, angajamente, consumuri, etc.

Recunoașterea cheltuielilor în contul de profit și pierderi se face pe baza a două *criterii*:

- *diminuări de beneficii economice* înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valori activelor sau creșteri ale valori datoriilor
- *evaluare credibilă.*

Diminuarea valorii activelor sau creșterea datoriilor *influențează poziția financiară* a întreprinderii, adică *bilanțul contabil* prin reducerea *capitalurilor proprii* ca structură importantă a pasivelor întreprinderii.

Contabilitatea cheltuielilor se ține *pe feluri de cheltuieli*, după natură sau destinație.

Scanned with OKEN Scanner

Formatul actual al contului de profit și pierderi (listă) grupează cheltuielile pe feluri după *natură* astfel:
- cheltuieli din exploatare;
- cheltuieli financiare;
- cheltuieli extraordinare.

Cheltuielile din exploatare sunt generate de principalele consumuri, plăți, angajamente, etc. ale întreprinderii, fiind asociate activității de bază precum și o serie de cheltuieli ale perioadei cum sunt cele de administrație, desfacere, etc.
Principalele *structuri* ale acestora sunt:
- cheltuielile cu materiile prime și materialele;
- cheltuieli cu mărfurile;
- cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți;
- cheltuieli cu personalul (salarii și asigurări sociale);
- cheltuieli cu impozitele, taxele, vărsămintele;
- cheltuieli cu despăgubiri, penalități, donații, active cedate, etc.
- cheltuieli cu amortizările și provizioanele;
- alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare se referă la activitatea financiară a întreprinderii incluzând:
- pierderi din creanțe legate de participații;
- cheltuieli privind investițiile financiare cedate;
- diferențele nefavorabile de curs valutar;
- dobânzile datorate, sconturile acordate și alte pierderi din creanțe de natură financiară.

Cheltuielile extraordinare sunt reprezentate de evenimente și tranzacții clar diferite de activitățile curente (de exploatare și financiare) neavând caracter regulat, obișnuit, frecvent cum sunt: calamitățile naturale, exproprierile de active și alte evenimente similare.
Cheltuielile sunt recunoscute în contul de profit și pierderi pe baza *asocierii directe între costurile implicate și obținerea elementelor specifice de venit* (principiul conectării costurilor la venituri).
Alte categorii de cheltuieli sunt recunoscute pe baza unei proceduri de *alocare sistematică și rațională*, atunci când se așteaptă să se obțină beneficii economice în decursul mai multor perioade contabile și când

Scanned with OKEN Scanner

asocierea acestora cu veniturile poate fi determinată doar în mod vag sau indirect (ex. *amortizarea*).
O cheltuială este *recunoscută* imediat în contul de profit și pierderi atunci când un cost nu generează beneficii economice viitoare sau atunci când și în măsura în care viitoarele beneficii economice nu corespund sau încetează să mai corespundă condițiilor pentru recunoașterea în bilanț sub formă de activ.

4.6.2. Modele privind contul de rezultate

Modelele (schemele sau formatul) de prezentare a informațiilor în contul de profit și pierderi au în vedere în primul rând *cunoașterea fluxurilor de cheltuieli și venituri pe feluri* după natură, destinație sau sursa de proveniență.
Practica contabilă cunoaște două *criterii* de grupare a cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor, respectiv:
- după *natură,* ținând cont de felul activității din care provin respectiv: exploatare, financiară, extraordinară;
- după *destinație,* având în vedere funcțiile principale ale întreprinderii și anume: producție, desfacere, administrație, etc.

Modelele denumite și *scheme sau forme* pe care le poate îmbrăca contul de profit și pierderi sunt:
- *orizontal* sau tabelar cu dezvoltarea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor pe coloane distincte fiind denumită și forma „*cont*");
- *vertical* denumită și forma „*listă*", presupune prezentarea informațiilor cu privire la venituri, cheltuieli și rezultate în mod succesiv pentru fiecare activitate sau funcție importantă a întreprinderii.

Modelul de principiu al contului de profit și pierderi adoptat în România este cel de „listă" cu gruparea cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor *după natură.*
Acest model oferă posibilitatea determinării rezultatului exercițiului în trepte astfel: *rezultatul din exploatare, rezultatul financiar, rezultatul curent, rezultatul extraordinar, rezultatul brut și rezultatul net.*
Modelul listă al contului de profit și pierderi într-o formă simplificată se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Indicatori	Exercițiul	
	N-1	N
Cifra de afaceri netă (venituri din vânzarea produselor și a mărfurilor)		
Variația stocurilor		
Producția imobilizată		
Alte venituri din exploatare		
I. Venituri din exploatare – total:		
II. Cheltuieli din exploatare – total		
Rezultatul din exploatare (I – II)		
- Profit (I > II)		
- Pierdere (I < II)		
III. Venituri financiare – total (venituri din dobânzi, sconturi, diferențe curs, etc.)		
IV. Cheltuieli financiare – total (cheltuieli cu dobânzile, sconturile, diferențe curs, etc.)		
Rezultatul financiar (III – IV)		
- Profit (III > IV)		
- Pierdere (III < IV)		
Rezultatul curent (I + III – II – IV)		
- Profit (I + III) > (II + IV)		
- Pierdere (I + III) < (II + IV)		
V. Venituri extraordinare (prime de asigurare încasate)		
VI. Cheltuieli extraordinare (exproprieri de active, calamități naturale, etc.)		
Rezultatul extraordinar (V – VI)		
VII. Venituri totale (I + III + V)		
VIII. Cheltuieli totale (II + IV + VI)		
Rezultatul brut (VII – VIII)		
- Profit (VII > VIII)		
- Pierdere (VII < VIII)		
IX. Impozit pe profit (R impozabil x cota de impozitare)		
X. Rezultatul net al exercițiului (VII – VIII) – IX		
- Profit		
- Pierdere		

Modelul listă al contului de profit și pierderi, atunci când cheltuielile, veniturile și rezultatele sunt grupate după *destinație (funcție)* cuprinde în structură *informații* privind:

- cifra de afaceri;
- costul de cumpărare sau de producție al bunurilor;
- marja brută comercială;
- cheltuielile de distribuție;
- cheltuielile generale de administrație;
- amortizări și provizioane pentru depreciere;
- dividende și dobânzi încasate respectiv plătite;
- numărul de acțiuni;
- dividendul / acțiuni (Profit net / nr. de acțiuni)

Scanned with OKEN Scanner

Gruparea elementelor contului de profit și pierderi după destinație, face dificilă alocarea cheltuielilor de exploatare pe fiecare funcție a întreprinderii, determinând uneori dezinformarea utilizatorilor, însă răspunde cel mai bine nevoilor de informare ale managerilor oferind informații mai concludente privind costul vânzărilor și modul de gestionare al firmei.

Pentru completarea informațiilor privind performanțele întreprinderii situațiile financiare cuprind o *notă explicativă* distinctă: *„Nota 4 Analiza rezultatului din exploatare"* care dezvoltă cheltuielile pe: activități de bază, auxiliare, indirecte, de desfacere, generale de administrație.

4.7. Influența evenimentelor și tranzacțiilor asupra poziției financiare și a performanțelor întreprinderii

Bilanțul contabil ca procedeu specific al metodei contabilității reflectă existența (starea, soldul) elementelor ce exprimă *poziția financiară* a întreprinderii la un moment dat.

Pentru a analiza influența operațiilor economice, evenimentelor și tranzacțiilor asupra bilanțului contabil este necesar a se porni de la un *bilanț inițial* iar apoi după fiecare operație să se întocmească *bilanțuri succesive* ce vor reliefa cel puțin două modificări de valori egale în condițiile păstrării egalității bilanțiere

Activ (A) = Pasiv (P) sau Activ (A) = Capitaluri proprii (Cp) + Datorii (D).

Ne aflăm astfel în fața *principiului partidei duble* enunțat de André Cibert[58] conform căruia „orice mișcare care afectează un element oarecare al bilanțului contabil (active, datorii, capitaluri proprii) este însoțită în mod necesar de o mișcare și de aceeași importanță asupra unuia sau mai multor elemente în așa fel încât ecuația A – (D + Cp) = 0, să fie întotdeauna respectată. Aceasta exprimă în fapt corelația dintre *efect* (destinație – utilitate) pe de o parte și *cauză* (origine – resursă) pe de altă parte.

Analiza influenței operațiilor economico – financiare generate de evenimente și tranzacții asupra bilanțului, trebuie să țină cont și de

[58] Contabilité générale, Dumod (7ème – édition) pag. 13

Scanned with OKEN Scanner

elementele ce determină performanțele sau nonperformanțele întreprinderi, care prin intermediul categoriei economice capitaluri proprii sunt *tranzlatate din contul de profit și pierderi în bilanț.* Având în vedere că *rezultatul activității* este o structură a capitalurilor proprii iar acesta (rezultatul) este o consecință a evenimentelor și tranzacțiilor ce generează cheltuieli și venituri, vom prezenta influența acestora asupra bilanțului contabil prin modificările asupra rezultatului exercițiului în sensul creșterii respectiv diminuării adică:

$A = (Cp_0 \pm R) + D$ sau $A = [Cp_0 + (V - Ch) + D]$.

Explicația acestui demers are la bază realitatea economică care demonstrează că atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile averea sau bogăția întreprinderii crește iar în situația inversă avem de-a face cu sărăcirea acesteia sau altfel spus profitul determină *majorarea capitalurilor proprii* la sfârșitul exercițiului comparativ cu începutul acestuia iar pierderea generează *diminuarea capitalurilor proprii.*

Dacă avem în vedere că un bilanț cuprinde trei structuri principale: *active, datorii și capitaluri proprii* și că evenimentele și tranzacțiile pot determina ca fiecare să se majoreze sau să se micșoreze rezultă că vom avea 3^2, adică 9 posibile înregistrări de bază ce determină modificări ale poziției financiare a întreprinderii.

Dacă notăm cu *„A" – activul, cu „D" – Datoriile, cu „Cp" – Capitalurile proprii și cu „X" – mărimea modificării* (suma sau valoarea) generată de operația economico – financiară vom obține *9 ecuații ale bilanțului* contabil care derivă din *ecuația fundamentală:* $A = D + Cp$.

Aceste *ecuații* sunt:

a) $\boldsymbol{A + X - X = D + Cp}$

Se modifică numai *activul* în sensul *creșterii* unui element respectiv *diminuarea* altui element cu aceeași valoare.

Ex.: Încasarea unui client în numerar.

b) $\boldsymbol{A = (D + X - X) + Cp}$

Se modifică componenta *datorii* în sensul *creșterii,* unui element de datorie și *scăderea* corespunzătoare și cu aceeași valoare a altui element de datorie.

Ex.: Plata datoriilor față de furnizori pe seama creditelor bancare.

c) $\boldsymbol{A = D + (Cp + X - X)}$

Se modifică doar capitalurile proprii în sensul *creșterii* unui element respectiv *micșorarea* unui alt element cu aceeași valoare.

Scanned with OKEN Scanner

Ex.: Majorarea capitalului social pe seama rezervelor.

d) A + X = (D + X) + Cp

Se modifică în sensul *creşterii*, un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *cresc* datoriile.

Ex.: achiziție de materiale consumabile de la furnizori.

e) A – X = (D – X) + Cp

Se modifică în sensul *micşorării*, un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *se micşorează* datoriile.

Ex.: Plata furnizorilor din casierie.

f) A + X = D + (Cp + X)

Se modifică în sensul *creşterii*, un element din activ şi corespunzător cu aceeaşi valoare *creşte* un element de natura capitalurilor proprii.

Ex. Subscrierea (înregistrarea angajamentului) capitalului de către acționari.

g) A – X = D + (Cp – X)

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de activ şi corespunzător se *micşorează* un element din structura capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Restituirea aporturilor (capitalului social) către asociați.

h) A = (D – X) + (Cp + X)

Se modifică în sensul *micşorării*, un element de natura datoriilor şi corespunzător *cresc* capitalurile proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Conversia (transformarea) datoriilor în titluri de capital.

i) A = (D + X) + (Cp – X)

Se modifică în sensul *majorării*, un element din structura datoriilor şi corespunzător se produce o *diminuare* a capitalurilor proprii cu aceeaşi valoare.

Ex.: Repartizarea profitului (ca element al capitalurilor proprii) la dividende.

Analizând modificările produse de operațiile economico – financiare asupra bilanțului contabil se desprind următoarele *concluzii:*

- modificările structurilor bilanțiere sunt *permanente, simultane şi instantanee* respectându-se valoric ecuația A= D + Cp;
- modificările generate de operațiunile economico financiare *pot modifica numai structuri bilanțiere;*
- modificările pot influența şi *structuri ale contului de profit şi pierderi* (cheltuieli şi venituri) alături de cele ale bilanțului;

Scanned with OKEN Scanner

- modificările bilanțiere pot fi *numai în structura activului sau numai în structura datoriilor și capitalurilor proprii* (operații permutative) când totalul valoric al bilanțului nu se modifică;
- modificări (de creștere și diminuare) concomitente ale activelor, datoriilor și capitalurilor proprii (operații modificatoare) când *totalul valoric al bilanțului se modifică* în funcție de sensul modificării;
- *analiza modificărilor* bilanțiere prezintă interes doar din rațiuni didactice, în sensul înțelegerii bilanțului ca procedeu al metodei contabilității.

În practică întocmirea bilanțurilor succesive după fiecare operațiune *nefiind agreată* și *nici eficientă* ceea ce face ca bilanțul în calitate de situație financiară să exprime poziția financiară a întreprinderii la un moment dat de regulă la sfârșitul exercițiului.

4.8. Exemple practice privind modificarea poziției financiare și a performanțelor întreprinderii reflectate cu ajutorul bilanțului contabil

Prin *exemplele* ce urmează dorim să demonstrăm afirmațiile din paragraful precedent (4.7.) întocmind bilanțuri succesive (după fiecare operațiune) evidențiind astfel modificările structurilor bilanțiere generate de evenimentele și tranzacțiile ce grupează cele *nouă înregistrări fundamentale* prezentate.

Din *rațiuni didactice* structurile bilanțiere avute în vedere reflectă posturi individualizate ca elemente distincte (chiar conturi) și nu categorii generalizate așa cum se prezintă în bilanțul propriu – zis (ca situație financiară de sinteză).

Aplicații:

Considerăm că Societatea Comercială „Conta" SA prezintă la începutul exercițiului financiar „N" următorul *bilanț contabil*:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanț
la 31. XII N-1

Activ (A) Pasiv (P) (D + Cp)

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	20.000
Materii prime	30.000	Credite bancare	40.000
Clienți	20.000	Capital social vărsat	75.000
Casa	10.000	Rezerve	5.000
Conturi la bănci	40.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**150.000**	**Total**	**150.000**

În cursul exercițiului financiar „N" considerăm că au fost înregistrate următoarele *evenimente şi tranzacții* (operațiuni economico – financiare) care au determinat modificări ale poziției financiare şi ale performanțelor societății:

Operația 1. În data de 10.01.N s-au încasat clienți în numerar (în casierie) în valoare de 5.000 lei.

Această operațiune determină *modificări doar în structura elementelor de activ*:

- scade creanța față de clienți cu suma de 5.000 lei
- creşte disponibilul din casă cu suma de 5.000 lei.

Ecuația bilanțieră este: A + X – X = D + Cp; X = 5.000 lei

În urma operațiunii bilanțul se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanț

A la 10.01.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	20.000
Materii prime	30.000	Credite bancare	40.000
Clienți (20.000 – 5.000)	15.000	Capital social vărsat	75.000
Casa (10.000 + 5.000)	15.000	Rezerve	5.000
Conturi la bănci	40.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**150.000**	**Total**	**150.000**

Operația 2. În data de 15.01.N dorind să-și păstreze propriile disponibilități se contractează cu o bancă un credit (împrumut) în valoare de 10.000 lei pe seama căruia se achită datoriile față de un furnizor ajuns la scadență.

Operațiunea determină *modificări doar în structura datoriilor:*

- creşte datoria față de instituția de credit (bancă) cu suma de 10.000 lei
- scade datoria față de furnizori cu suma de 10.000 lei.

Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D + X – X) + Cp

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț
la 15. 01. N

A		P	
Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori (20.000 – 10.000)	10.000
Materii prime	30.000	Credite bancare (40.000 + 10.000)	50.000
Clienți	15.000	Capital social vărsat	75.000
Casa	15.000	Rezerve	5.000
Cont curent	40.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**150.000**	**Total**	**150.000**

Operația 3. În data de 17.01.N AGA decide majorarea capitalului social pe seama rezervelor cu suma de 5.000 lei.
Operațiunea determină *modificări numai în structura capitalurilor proprii:*
- scad rezervele cu 5.000 lei
- se majorează capitalul social cu 5.000 lei.

Ecuația bilanțieră este de forma: A = D + (Cp + X – X)

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul se prezintă astfel:

Bilanţ
la 17. 01. N

A P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalaţii tehnice	50.000	Furnizori	10.000
Materii prime	30.000	Credite bancare	50.000
Clienţi	15.000	Capital social vărsat (75.000 + 5.000)	80.000
Casa	15.000	Rezerve (5.000 – 5.000)	0
Cont curent	40.000	Rezultatul exerciţiului (Profit)	10.000
Total	**150.000**	**Total**	**150.000**

Operaţia 4. În data de 18.01.N se achiziţionează materii prime în valoare de 10.000 lei.
Operaţia determină *modificări în structura activelor şi ale datoriilor:*
- creşte stocul de materii prime cu 10.000 lei
- cresc datoriile faţă de furnizori cu 10.000 lei.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: A + X = (D + X) + Cp

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț

la 18.01.N

A			P
Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori (10.000 + 10.000)	20.000
Materii prime (30.000 + 10.000)	40.000	Credite bancare	50.000
Clienți	15.000	Capital social vărsat	80.000
Casa	15.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Cont curent	40.000		
Total	**160.000**	**Total**	**160.000**

Operația 5. În data de 19.01.N se achită din casierie datorii față de furnizori în sumă de 15.000 lei.

Operația determină *modificări în structura activelor și ale datoriilor:*

- scade disponibilul din casierie cu 15.000 lei
- se diminuează datoria față de furnizori cu 15.000 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = (D – X) + Cp

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț
la 19.01.N

A P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori (20.000 – 15.000)	5.000
Materii prime	40.000	Credite bancare	50.000
Clienți	15.000	Capital social vărsat	80.000
Casa (15.000 – 15.000)	0	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Cont curent	40.000		
Total	**145.000**	**Total**	**145.000**

Operația 6. În data de 20.01.N acționarii societății decid subscrierea de noi aporturi în sumă de 20.000 lei pentru majorarea capitalului social. Operațiunea determină *creşterea activelor şi capitalurilor proprii*:
- se înregistrează creanța față de acționari pentru capitalul angajat (subscris) în sumă de 20.000 lei
- se evidențiază capitalul subscris nevărsat în sumă de 20.000 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: A + X = D + (Cp + X)

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț
la 20.01.N

A		P	
Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	5.000
Materii prime	40.000	Credite bancare	50.000
Clienți	15.000	Capital subscris nevărsat	20.000
Decontări cu asociații privind capitalul	20.000	Capital social vărsat	80.000
Cont curent	40.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**165.000**	**Total**	**165.000**

Operația 7. În data de 22.01.N se înregistrează restituirea (retragerea) unei părți din aporturile la capital, de către acționari în sumă de 10.000 lei.

Operațiunea determină *diminuări ale activelor și ale capitalurilor proprii:*

- se diminuează disponibilitățile din contul curent cu suma de 10.000 lei
- se reduce capitalul vărsat cu suma de 10.000 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = D + (Cp – X)

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț

A la 22.01.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	5.000
Materii prime	40.000	Credite bancare	50.000
Clienți	15.000	Capital social nevărsat	20.000
Decontări cu asociații privind capitalul	20.000	Capital social vărsat (80.000 – 10.000)	70.000
Cont curent (40.000 – 10.000)	30.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**155.000**	**Total**	**155.000**

Operația 8. În data de 24.01.N banca care a acordat împrumuturi societății acceptă transformarea datoriilor societății în titluri de capital majorându-se capitalul cu suma de 50.000 lei, banca devenind astfel acționar al societății.

Operațiunea determină *diminuarea datoriilor (creditelor) și majorarea capitalului social:*

- se diminuează datoriile cu valoarea creditelor bancare în sumă de 50.000 lei
- se majorează capitalul social cu 50.000 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D – X) + (Cp + X)

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț

A la 24.01.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	5.000
Materii prime	40.000	Credite bancare (50.000 – 50.000)	0
Clienți	15.000	Capital subscris nevărsat	20.000
Decontări cu asociații privind capitalul	20.000	Capital social vărsat (70.000 + 50.000)	120.000
Cont curent	30.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	10.000
Total	**155.000**	**Total**	**155.000**

Operația 9. În data de 31.XII.N AGA decide repartizarea profitului la dividende în sumă de 10.000 lei.

Operațiunea determină *diminuarea capitalurilor proprii concomitent cu creşterea datoriilor privind dividendele de plată:*

- se diminuează rezultatul exercițiului cu suma de 10.000 lei
- cresc datoriile privind dividendele de plată cu suma de 10.000 lei

Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D + X) + (Cp – X)

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul se prezintă astfel:

Bilanț

A la 31.XII.N P

Denumire elemente	Sume (Sold)	Denumire elemente	Sume (sold)
Instalații tehnice	50.000	Furnizori	5.000
Materii prime	40.000	Dividende de plată	10.000
Clienți	15.000	Capital subscris nevărsat	20.000
Decontări cu asociații privind capitalul	20.000	Capital social vărsat	120.000
Cont curent	30.000	Rezultatul exercițiului (Profit) (10.000 – 10.000)	0
Total	**155.000**	**Total**	**155.000**

ÎNTREBĂRI:

1. Definiți bilanțul contabil.
2. Caracterizați bilanțul contabil din punct de vedere juridic.
3. Caracterizați bilanțul contabil din punct de vedere economic.
4. Caracterizați bilanțul contabil din punct de vedere financiar.
5. Care sunt funcțiile de baza ale bilanțului?
6. Caracterizați modelele de bilanț.
7. Caracterizați modelele contului „Profit si pierdere".
8. Definiți modificările de structura si de volum si ecuațiile modificatoare respective. Exemplificați.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEME PROPUSE:

SC STUDENT SRL având ca obiect de activitate fabricarea produselor proaspete de patiserie , prezintă la 31 decembrie N următoarea situație patrimonială:

- clădiri	20.000
- capital social	10.000
- disponibil în cont la banca	10.000
- credite bancare	10.000
- numerar in casierie	2.000
- faina	900
- mac	100
- pâine	300
- cornuri cu mac	50
- salarii datorate personalului	6.000
- creanțe fata de clienți	650
- datorii fata de furnizori	8.000

In cursul lunii ianuarie N+1 au avut loc următoarele operații:

1) Se recepționează conform facturii fiscale a furnizorului, materii prime în valoare de 2.000 lei în data de 5 ianuarie;
2) Se obțin din procesul de producție produse finite în valoare de 2.500 lei conform bonului de predare în 8 ianuarie;
3) Se achită conform ordinului de plată factura furnizorului pentru materiile prime primite în data de 5 ianuarie;
4) În data de 12 ianuarie se rambursează rata lunară din creditul datorat băncii în sumă de 100 lei;
5) În data de 16 ianuarie casierul ridică de la bancă avansul chenzinal pe luna ianuarie de 300 lei;
6) Se achită pe baza listei de avans suma, de 300 lei personalului;
7) Se plătește ½ din suma datorată furnizorilor la începutul lunii dintr-un credit acordat de bancă în 18 ianuarie;

8) Se vând produse finite clienților pe bază de factură la preț de vânzare de 500 lei în ziua de 20 ianuarie;
9) Concomitent se descarcă gestiunea de produse finite vândute pe baza notei contabile la preț de înregistrare 400 lei;
10) În 26 ianuarie se încasează prin bancă contravaloarea produselor finite vândute conform extrasului de cont al băncii.

Se cere:

a) Să se prezinte situația patrimonială inițială sub formă de bilanț;
b) Să se arate modificările operațiilor economice asupra bilanțului;
c) Să se întocmească situația patrimonială finală in urma modificărilor produse de operațiile economice.

TESTE GRILĂ:

1. Care ecuație bilanțieră este adevărată pentru următoarea operație economico-financiară: se majorează capitalul social prin încorporare de rezerve:

a) $A-x_{ai} = Dt+x_{pi}-x_{pj}+Cp$;
b) $A=Dt+x_{pi}+Cp-X_{pj}$;
c) $A=Dt+Cp+x_{pi}-x_{pj}$.

2. În cadrul bilanțului contabil din România, gruparea activelor şi pasivelor patrimoniale se realizează astfel:

a) activele după natură, destinație şi lichiditate, iar pasivele după natură, origine şi exigibilitate;
b) natura şi destinația activelor şi pasivelor;
c) lichiditatea activelor şi pasivelor.

3. Bilanțul sub formă de listă sau vertical dă expresie ecuației fundamentale în structura:

a) Activ – Drepturi = Datorii;
b) Activ – Datorii = Capitaluri proprii;
c) Activ – Rezultat = Pasiv.

4. Care dintre următoarele ecuații bilanțiere determină modificări ce afectează structurile bilanțiere cu modificarea rezultatului exercițiului:

a) (A – x) = (Dt – x)+Cp;
b) (A – x) = Dt+(Cp – Ch) ;
c) (A + x) = Dt+(Cp + V).

Scanned with OKEN Scanner

5. În contul de profit și pierdere alcătuit pe criteriul naturii cheltuielilor și veniturilor figurează următoarele elemente structurale:

a) cheltuieli/venituri de/din exploatare și rezultat din exploatare;

b) cheltuieli/venituri curente și rezultat curent; cheltuieli/venituri financiare și rezultat financiar; cheltuieli/venituri extraordinare și rezultat extraordinar; cheltuieli cu impozitul pe profit; total cheltuieli/venituri și rezultat brut; total cheltuieli/venituri și rezultat net;

c) mărimea netă a cifrei de afaceri; costurile producției și serviciile furnizate; rezultatul brut ce provine din cifra de afaceri; impozitul asupra rezultatului care provine din activități curente; rezultatul net ce provine din activități curente;

6. Potrivit Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1752/2005 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, pachetul situațiilor financiare anuale ale persoanelor juridice care la data bilanțului depășesc limitele a două dintre criteriile de mărime este alcătuit din:

a) bilanț, contul de profit și pierdere, anexe la conturile anuale;

b) bilanț, contul de profit și pierdere, note explicative la situațiile financiare anuale;

c) situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie.

7. Pentru a păstra egalitatea bilanțieră, atunci când valoarea unui activ crește trebuie ca:

a) valoarea unei datorii să scadă cu aceeași sumă;

b) valoarea unui alt activ să scadă cu aceeași sumă;

c) valoarea unui element al capitalurilor proprii să crească cu aceeași sumă.

8. Pentru a păstra egalitatea bilanțieră, atunci când valoarea unei datorii crește trebuie ca:

a) valoarea unei alte datorii să scadă cu aceeași sumă;

b) valoarea unui activ să scadă cu aceeași sumă;

c) valoarea unui element al capitalurilor proprii să scadă cu aceeași sumă.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 5
CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

5.1. Noţiunea, necesitatea şi importanţa contului

Cunoaşterea în orice moment a modificărilor la care sunt supuse elementele de activ, datoriile, capitalurile proprii, veniturile şi cheltuielile unei întreprinderi ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor *nu poate fi realizată cu ajutorul bilanţului*. Întocmirea, după, fiecare tranzacţie sau operaţie care a produs modificări în situaţia patrimoniului întreprinderii a unui bilanţ distinct ar fi un lucru foarte greu de realizat, ca urmare a numărului mare de tranzacţii şi operaţii economice care se produc zilnic în cadrul întreprinderii. În afară de aceasta, chiar dacă ar fi posibilă întocmirea unui nou bilanţ după fiecare tranzacţie sau operaţie, el ar reflecta noua situaţie adică existentul elementelor de activ şi pasiv la momentul respectiv, dar nu evidenţiază sub influenţa căror modificări din perioada precedentă s-a ajuns la noua situaţie. Aceasta se explică prin faptul că în bilanţ nu pot fi reprezentate mişcările şi transformările generate de tranzacţiile şi operaţiile economico-financiare care au avut loc în cursul perioadei expirate. Ori, contabilitatea trebuie să asigure cunoaşterea nu numai a situaţiei economico-financiare a întreprinderii la un moment dat, ci şi a modului cum s-a desfăşurat activitatea acesteia pe o anumită perioadă de gestiune; ce modificări, în sensul creşterilor şi micşorărilor s-au produs zilnic în volumul şi structura elementelor de activ, a datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor şi cheltuielilor.

Din aceste considerente, contabilitatea a recurs la un alt *procedeu specific* al metodei sale de lucru, conceput special în acest scop, care să permită *înregistrarea, urmărirea şi controlul atât a existentului cât şi a modificărilor care s-au produs zilnic în decursul unei perioade de gestiune asupra elementelor de activ, a datoriilor, a capitalurilor proprii, a veniturilor şi cheltuielilor întreprinderilor.* Acest procedeu poartă denumirea de **cont**, *fiind cel mai reprezentativ dintre toate procedeele metodei contabilităţii.*

Scanned with OKEN Scanner

Noțiunea de cont înseamnă „socoteală scrisă", provenind de la cuvântul *compte* din limba franceză sau *conto* din limba italiană, care au același înțeles[59].

Denumirea de contabilitate derivă de la noțiunea de cont. Unii autori au definit contabilitatea ca fiind „știința conturilor"[60].

Noțiunea de cont are un înțeles larg rezultând din rolul său în cadrul procesului de realizare a obiectului contabilității fiind în mare parte determinată de necesitatea traducerii în practică a principiilor contabilității în partidă dublă. În cadrul noțiunii de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile: activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic și activitate practică de înscriere, de înregistrare a informațiilor respective pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare, specifice contabilității.

În general, *contul* poate fi definit ca fiind *procedeul metodei contabilității de o formă specială, folosit în mod curent pentru gruparea, ordonarea și sistematizarea informațiilor, pentru evidența și înregistrarea valorică și uneori cantitativă în ordine cronologică și sistematică a existenței și mișcărilor unui bun economic, resursă de finanțare sau proces economic pe o anumită perioadă de timp.*

Contul mai este definit ca „un procedeu specific cunoașterii contabile prin care se stabilește existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei substanțe patrimoniale determinate"[61].

În contabilitatea curentă se deschide *câte un cont distinct pentru fiecare fel sau grupă de bunuri economice, resursă de finanțare, proces economic sau rezultate financiare* cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente justificative existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, precum și modificările (creșterile sau micșorările) acestuia, determinate de tranzacțiile și operațiile economico-financiare din decursul perioadei de gestiune la care se referă.

Spre deosebire de bilanț care reflectă situația tuturor elementelor patrimoniale la un moment dat, având o sferă de cuprindere din punct de

---

[59] Mihai Teaciuc, Ion Pereș, Marius Herbei, Bazele contabilității, Tipografia Universității din Timișoara, 1980. pag.154

[60] I.C. Panțu – Știința conturilor sau contabilitatea în partidă dublă, Brașov, 1907

[61] Emil Horomnea(coord), op.cit., pag.89

Scanned with OKEN Scanner

vedere al conținutului mai largă, *contul are o sferă mult mai restrânsă, referindu-se numai la unul din elementele patrimoniale cuprinse în bilanț.* Din cont rezultă atât situația la un moment dat, cât și creșterile și micșorările elementului a cărui evidență o ține. Pe baza datelor din fiecare cont se poate determina existentul de la sfârșitul perioadei prin relația matematică:

Existentul inițial + Creșterile – Micșorările = Existentul final

sau

Sold inițial + Intrări – Ieșiri = Sold final

Orice cont deschis în contabilitatea curentă are un anumit *conținut economic* determinat de însuși natura și caracteristicile elementului care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv, și care poate *să reprezinte*:

- *un bun economic* cu o anumită destinație sau utilizare, ca de exemplu: terenuri, construcții, echipamente tehnologice, mijloace de transport, materii prime, produse finite, mărfuri, numerar în casierie, disponibil la bancă, etc.;
- *o resursă de finanțare*, în funcție de modul de procurare a mijloacelor economice, ca de exemplu: capital social, rezerve, credite bancare, furnizori, etc.;
- *un eveniment sau tranzacție* (proces economic) sau fază a acestuia care antrenează venituri și cheltuieli în fazele circuitului economic ca de exemplu: aprovizionarea cu materiale și mărfuri, producția de bunuri materiale, lucrări și servicii, vânzarea produselor și a mărfurilor, etc.;
- *rezultatul financiar* sub formă de profit sau pierdere, determinat de genurile de activități care le generează(exploatare, financiară, extraordinară).

Contabilitatea are ca *obiectiv principal* să prezinte existența și starea elementelor patrimoniale la un moment dat cu ajutorul *bilanțului* precum și performanțele obținute de o entitate într-o perioadă de timp, cu ajutorul *contului de profit și pierdere* utilizând următoarele categorii de conturi[62]:

[62] Ioan Oprean și colab. – Bazele contabilității agenților economici din România ediția a IV – a, Ed. Intercredo, Deva, 2001, pag. 212

Scanned with OKEN Scanner

- conturi deschise pentru *elemente de activ*;
- conturi deschise pentru *elemente de pasiv*;
- conturi de *venituri*;
- conturi de *cheltuieli.*

Din cele prezentate rezultă că fiecare din conturile contabilității curente are un anumit conținut economic determinat de elementul patrimonial a cărui situație o reflectă și datorită căruia el prezintă anumite particularități prin care se deosebesc unele față de altele. Cu toate acestea conturile se găsesc într-o strânsă legătură și condiționare reciprocă, determinată de corelațiile existente între diferitele elemente patrimoniale ce formează obiectul contabilității formând în totalitatea lor sistemul *unitar de conturi.*

Contul reprezintă componenta de bază a sistemului contabilității în partidă dublă iar sistemul de conturi servește la înregistrarea tranzacțiilor și altor evenimente ce conduc la creșterea sau micșorarea elementelor de activ, de datorii, de capitaluri proprii, de venituri și de cheltuieli[63].

Între *cont ca instrument de lucru curent* al contabilității și *bilanț ca instrument de raportare și sinteză contabilă* există *diferențieri* ce se pot prezenta astfel:

- *bilanțul* este un instrument de raportare globală, de ansamblu a poziției financiare a întreprinderii la un moment dat;
- *contul* este un instrument de reprezentare individuală a elementelor patrimoniale în mod permanent;
- *bilanțul* reflectă situația statică la un moment dat a patrimoniului(a averii);
- *contul* reflectă situația dinamică a fiecărui element patrimonial;
- bilanțul se exprimă în unități valorice ;
- *contul* se exprimă în unități valorice și uneori în unități cantitative.

Între *conturi și bilanț* există o strânsă legătură, se pleacă de la bilanț și se ajunge prin intermediul conturilor la un nou bilanț. Astfel legătura dintre cont și bilanț apare atât la începutul anului(exercițiului), cât și la sfârșitul acestuia.

---

[63] Niculae Feleagă și colab. – Bazele contabilității, Ed. Economică, București, 2002, pag. 140

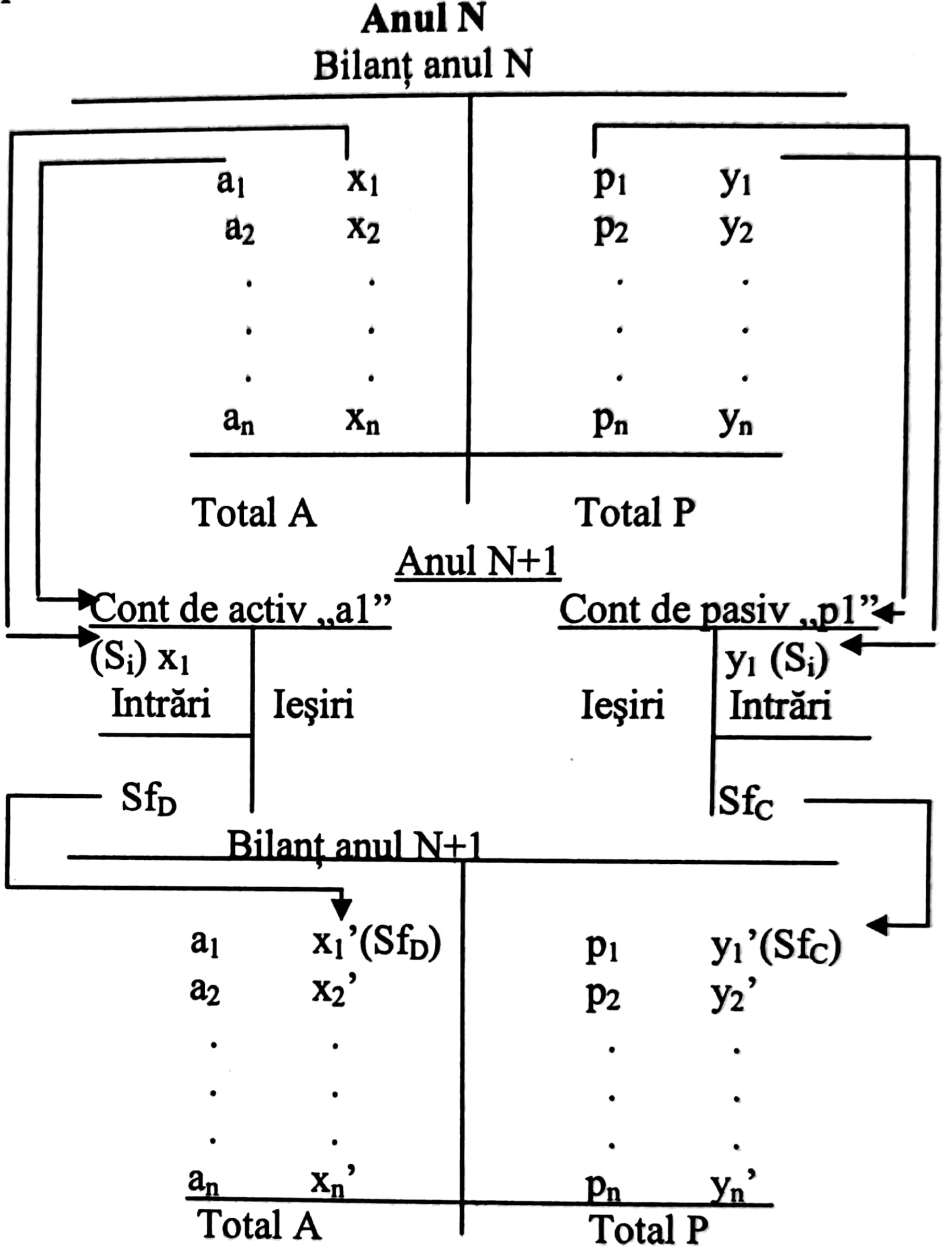
Scanned with OKEN Scanner

La începutul exercițiului financiar se creează legătura numită: *„de la bilanț la cont"* în sensul că sumele (valorile) prevăzute în bilanțul de la finele exercițiului financiar precedent vor fi preluate ca solduri inițiale ale conturilor în exercițiul financiar curent.

La sfârșitul exercițiului financiar se creează o legătură inversă: *„de la cont la bilanț"*, în sensul că soldurile finale ale conturilor vor fi utilizate pentru întocmirea bilanțului la sfârșitul exercițiului curent.

Scanned with OKEN Scanner

Cele prezentate pot fi redate cu ajutorul următoarei scheme[64]:



Din schema prezentată se desprind următoarele *concluzii*:

- elementele patrimoniale (ca denumire) din bilanțul anului precedent se vor regăsi ca și conturi în anul curent (următor);

[64] Ion Pereș, Dorel Mateș, Cristian Pereș – Bazele teoretice și aplicative ale contabilității, Ed. Eurobeea, Timișoara, 2002, pag. 74 - 76

Scanned with OKEN Scanner

- existențele inițiale(soldurile inițiale) ale conturilor vor coincide cu sumele din bilanțul precedent;
- elementele patrimoniale din activul bilanțului precedent vor deveni conturi de activ în exercițiul curent(următor), iar elementele de pasiv vor deveni conturi de pasiv în exercițiul curent;
- bilanțul la sfârșitul exercițiului, se va elabora în baza existențelor finale(solduri finale) ale conturilor de la sfârșitul exercițiului.

5.2. Funcțiile contului

Contul ca instrument de lucru al metodei contabilității, poate să răspundă cerințelor acesteia dacă îndeplinește următoarele *funcții:*

➢ *Funcția economică* constă în aceea că fiecare cont reprezintă o utilitate (bun economic), resursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar, care prezintă unele caracteristici și o natură economică specifică prin care se delimitează elementul respectiv din mulțimea structurilor din care face parte.

➢ *Funcția de înregistrare* a operațiilor, tranzacțiilor și evenimentelor are în vedere consemnarea acestora în cadrul unor înscrisuri care determină modificarea patrimoniului în ansamblu și a elementelor patrimoniale în mod individual. Înregistrarea în contabilitate (în conturi) a acestor operații și tranzacții este posibilă doar pe baza documentelor justificative în care au fost consemnate aceste evenimente.

➢ *Funcția de grupare* este îndeplinită de toate conturile prin aceea că se înregistrează mijloacele economice, resursele de finanțare evenimentele și tranzacțiile pe elemente omogene. Spre exemplu elementele patrimoniale de natura bunurilor destinate vânzării vor fi reflectate cu ajutorul contului "Mărfuri" , etc.

➢ *Funcția de sistematizare* este realizată de fiecare cont prin înregistrarea distinctă a operațiilor economice care produc modificări în sensul creșterii, de cele care determină micșorări ale aceluiași element patrimonial.

➢ *Funcția de generalizare* constă în conținutul de același gen al unor conturi care țin evidența unor elemente care diferă ca speță. De exemplu mașinile, utilajele, aparatele și instalațiile de măsurare, control și

Scanned with OKEN Scanner

reglare, mijloacele de transport, animale și plantații sunt înregistrate în conturi separate pe feluri de imobilizări corporale și apoi generalizate într-un cont unic "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații".

➢ *Funcția de informare*[65] permite ca prin intermediul sistemului de conturi conducerea entității să poată fi informată în orice moment asupra existenței și mișcării fiecărui element patrimonial în parte, permițând luarea unor decizii strategice pentru activitatea viitoare.

➢ *Funcția de cuantificare*[66] (calcul și evaluare) constă în aceea că prin specificul înregistrării informațiilor în conturi se creează premise și totodată cadrul necesar pentru determinarea, dimensionarea și aprecierea mărimii diferitelor elemente ce se cuprind în obiectul contabilității. În general, toate conturile au această funcție, întrucât în cadrul fiecărui cont se fac calcule pentru stabilirea mișcărilor (rulajelor) și a existențelor la începutul respectiv sfârșitul perioadei de gestiune. Funcția de cuantificare este mai evidentă în cazul conturilor de mijloace și procese economice care conțin datele necesare determinării costului efectiv al producției, a rezultatelor financiare obținute, etc.

➢ *Funcția statistică* constă în faptul că fiecare cont oferă date cu caracter informativ, cu privire la evoluția unor elemente patrimoniale importante cum sunt: capitaluri proprii, active imobilizate, stocuri, venituri, cheltuieli, etc. care sunt utilizate în determinarea unor indicatori statistici.

➢ *Funcția de control* constă în aceea că datele înregistrate în conturi permit efectuarea verificărilor privind respectarea integrității patrimoniului întreprinderii controlul nivelului cheltuielilor de aprovizionare, de producție, respectarea disciplinei financiare și contractuale etc.

➢ *Funcția contabilă* constă într-un anumit mod de înregistrare în cadrul conturilor a creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice la care se referă, în raport cu conținutul economic al conturilor respective. Funcția contabilă este determinată de conținutul economic al conturilor, care reprezintă criteriul principal care stă la baza diferențierii și individualizării lor.

---

[65] Eleonora Caciuc, Ovidiu Megan – Bazele contabilității, Ed. Mirton, 2003, pag. 127
[66] Octavian Bojian – Bazele contabilității, Ed. Economică, București, 2003, pag. 93

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Structura şi forma contului

5.3.1. Structura contului

Ca *procedeu* al metodei contabilității, contul este astfel conceput încât să permită individualizarea elementelor patrimoniale şi să furnizeze informații privind existența şi modificările ce au avut loc într-o anumită perioadă de timp, în cadrul fiecărui element patrimonial.

Prezentarea grafică a contului exprimă în fapt sistematizarea datelor referitoare la fiecare element în parte, în ceea ce priveşte starea inițială, creşterile, micşorările şi starea finală.

Structura contului reflectă elementele definitorii, de bază prin care acesta se delimitează de celelalte procedee ale metodei contabilității: *denumirea* sau *titlul contului, părțile contului, mişcările sau rulajele, soldul inițial, total sume, soldul final, data şi explicația operației, evenimentului sau tranzacției* .

a) Denumirea sau titlul contului indică elementul patrimonial (bun economic, resursă de finanțare, proces economic sau rezultat financiar) a cărui evidență se ține cu ajutorul contului respectiv. De exemplu: contul „Terenuri", „Echipamente tehnologice", „Materii prime", „Mărfuri", „Casa", „Capital social", „Furnizori"etc.

La titlul contului se poate ataşa un *simbol cifric*, un cod numeric util pentru gruparea conturilor, în informatizarea lucrărilor de contabilitate. Simbolul este format din trei cifre pentru conturile sintetice de gradul I şi patru cifre pentru conturile sintetice de gradul II. Exemplu contul: 371 „Mărfuri", 5121 „Conturi la bănci în lei".

Cunoaşterea cu exactitate a titlului contului prezintă o importanță deosebită întrucât el arată conținutul economic şi natura acestuia, determinându-i funcția contabilă.

b) Părțile contului. Pentru a îndeplini funcția de sistematizare, contul este conceput în două părți distincte, opuse una față de cealaltă, care permit separarea celor două tipuri de modificări(creşteri şi micşorări) pe care le determină operațiile economice ce se înregistrează cu ajutorul conturilor. Un cont luat individual se poate reprezenta sub forma unui tablou cu două intrări, taler sau litera T, deci printr-o formă grafică în care o linie de separație permite delimitarea părții stângi de partea dreaptă. *Convențional* s-

Scanned with OKEN Scanner

a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de *debit*[67] *(D)*, iar partea dreaptă de *credit (C)*, însă semnificația debitului și a creditului unui cont trebuie înțeleasă în raport cu conținutul său economic care-i determină funcția contabilă. De aceea debitul și creditul nu au aceeași semnificație la toate conturile, astfel:

- *la conturile de activ* (imobilizate și circulante) și *de cheltuieli* în debit se înregistrează existentul și creșterile de active și cheltuieli, iar în credit micșorările de active și cheltuieli;

- *la conturile de pasiv* (datorii și capitaluri proprii) și *de venituri* în debit se înregistrează micșorările de pasive și venituri, iar în credit existentul și creșterile de pasive și venituri.

A *debita* un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul acestuia, iar a *credita* un cont semnifică a înregistra o sumă în creditul contului respectiv.

c) Soldul inițial (Si) reflectă existențele valorice de la începutul exercițiului fiind egale cu existențele de la finele exercițiului precedent. Acesta poate fi debitor (SiD) pentru conturile de activ și creditor (SiC) pentru conturile de pasiv.

d) Rulajul contului (R) (mișcările) reprezintă totalul valoric al operațiilor sumelor înregistrate într-o perioadă de gestiune în debitul sau creditul unui cont ca urmare a creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice care se produc în volumul și structura elementului

---

[67] Denumirea de debit și credit provin de la verbele latine „debere" – a datora și „credere" – a crede, a avea încredere. Prof. I. Evian susține că debitul și creditul sunt „niște termeni convenționali moșteniți de veacuri prin tradiție încă de la Paciolo", (Contabilitatea dublă, București, 1946, pag. 217). Consideră că astăzi acești termeni tradiționali debit și credit sunt improprii și ar trebui înlocuiți cu semnele „+" și „ –" care pe lângă faptul că exprimă mai corect înregistrările în conturi ușurează mult înțelegerea funcțiunii conturilor (Teoriile conturilor, Cluj, 1940, pg 90). Unii autori sunt de părere să nu se renunțe la cele două noțiuni (pentru care opinăm și noi) din două considerente unul de ordin practic deoarece noțiunea de debit și credit a intrat în limbajul tuturor contabililor de pe mapamond și ar îngreuna renunțarea sau ar fi chiar imposibil de renunțat; al doilea de ordin moral, în sensul de respect și cinstire față de specialiștii practicieni precursori ai contabilității moderne (I. Oprean și colectivul – Bazele contabilității agenților economici din România, Ediția a IV –a, Ed. Intercredo, 2001, pag. 214).

Scanned with OKEN Scanner

patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv. În funcție de cele două părți ale contului în care se separă creșterile de micșorări, vom avea *rulajul debitor* (R_D) și *rulajul creditor* (R_C). Rulajul contului nu cuprinde existențele inițiale. Conținutul economic al rulajului contului diferă în funcție de conținutul economic al contului respectiv:

- la conturile de active și cheltuieli, rulajul debitor reprezintă creșterile iar rulajul creditor micșorările de active și cheltuieli pe o perioadă de gestiune;
- la conturile de pasive și venituri, rulajul debitor reprezintă micșorările iar rulajul creditor creșterile de pasive și venituri pe o anumită perioadă de gestiune.

e) Total sume ($T\Sigma$) reprezintă totalitatea sumelor înscrise în cont într-o perioadă de gestiune, formate din însumarea existențelor inițiale cu rulajele. Deci, $T\Sigma = E_i (S_i) + R$.

Avem *total sume debitoare* ($T\Sigma_D$) rezultate din adunarea existentului inițial debitor(Si_d) cu rulajul debitor(R_D) și *total sume creditoare* ($T\Sigma_C$) obținute din însumarea existentului inițial creditor (Si_c) cu rulajul creditor (R_C). Relațiile de reprezentare sunt:

$T\Sigma_D = Si_d + R_D$

$T\Sigma_C = R_C$, pentru conturile de activ;

$T\Sigma_C = Si_c + R_C$

$T\Sigma_D = R_D$, pentru conturile de pasiv.

Pentru conturile de venituri și cheltuieli total sume se identifică cu rulajele conturilor deoarece acestea nu prezintă sold la începutul și sfârșitul exercițiului.

f) Soldul final (Sf) reprezintă existențele valorice la un moment dat (la sfârșitul exercițiului) al elementului patrimonial pentru care s-a deschis contul respectiv și care se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare și are semnul valorii celei mai mari. Dacă totalul sumelor debitoare ($T\Sigma_D$) este mai mare decât totalul sumelor creditoare ($T\Sigma_C$), contul prezintă *sold debitor* (S_D), iar în situația inversă când totalul sumelor creditoare este mai mare decât totalul sumelor debitoare, contul prezintă *sold creditor* (S_C). Când totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul are *sold zero*, fiind denumit *cont soldat* sau *balansat*, întrucât cele două părți ale sale se află în echilibru. Sintetizând, soldul contului se stabilește pe baza următoarelor relații:

Scanned with OKEN Scanner

1. $T\Sigma_D > T\Sigma_C \Rightarrow S_D = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (pentru conturile de activ)
2. $T\Sigma_C > T\Sigma_D \Rightarrow S_C = T\Sigma_C - T\Sigma_D$ (pentru conturile de pasiv)
3. $T\Sigma_D = T\Sigma_C \Rightarrow S_0 = T\Sigma_D - T\Sigma_C$ (cont soldat sau balansat pentru conturile de activ, pasiv, venituri și cheltuieli).

Soldul stabilit la sfârșitul exercițiului financiar, denumit *sold final* (S_f) devine *sold inițial* (S_i) la începutul exercițiului curent.

La sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia întocmirii situațiilor financiare anuale, conturile se închid prin trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, astfel încât, prin adunarea la acest total, cele două părți se află în echilibru. Contul care are sold final debitor se închide prin trecerea acestuia în creditul contului respectiv, unde se adună la totalul sumelor creditoare iar rezultatul trebuie să fie egal cu totalul sumelor debitoare.

La fel se procedează cu contul care are sold final creditor care se închide prin trecerea lui în debitul aceluiași cont, unde se adună la totalul sumelor debitoare iar rezultatul va fi egal cu totalul sumelor creditoare.

La începutul exercițiului financiar următor, conturile se redeschid prin înscrierea soldurilor lor finale din perioada precedentă în aceeași parte din care au provenit ca solduri inițiale pentru noua perioadă.

g) Data și explicația. Data, exprimă ziua, luna, anul în care s-a consemnat operația economico-financiară în contabilitate iar prin *explicație* se descrie succint, sumar, pe scurt operația economică supusă înregistrării. După forma de prezentare, explicația este de două feluri: *descriptivă* și *contabilă.*

Explicația *descriptivă* constă în prezentarea pe scurt a conținutului operației cu indicarea documentului justificativ în care s-a consemnat efectuarea ei. Explicația *contabilă* constă în indicarea titlului contului care reprezintă cel de-al doilea element (post) bilanțier influențat de operația înregistrată.

Exemple:

1). Societatea comercială A deține în stoc la începutul anului, materii prime (făină) în valoare de 1.200 lei.

În cursul anului se achiziționează materii prime în valoare de 2.000 lei și se dau în consum în valoare de 2.500 lei. Determinați structura contului „Materii prime".

Scanned with OKEN Scanner

„Materii prime"

DEBIT			**CREDIT**
Explicații	**Sume**	**Explicații**	**Sume**
Sold inițial	1.200		
Rulaj debitor	2.000	Rulaj creditor	2.500
TSD	**3.200**	**TSC**	**2.500**
Sold debitor	**700**		

2). Determinați elementele contului „Furnizori", în baza următoarelor date:

- datorii față de furnizori la începutul anului 5.000 lei;
- achiziții bunuri fără a fi achitate în cursul anului 20.000 lei;
- datorii achitate în timpul anului 24.000 lei.

„Furnizori"

DEBIT			**CREDIT**
Explicații	**Sume**	**Explicații**	**Sume**
		Sold inițial	5.000
Rulaj debitor (debitor)	24.000	Rulaj creditor (intrări)	20.000
TSD	**24.000**	**TSC**	**25.000**
		Sold creditor	**1.000**

5.3.2. Forma contului

Elementele structurale ale contului (care au fost prezentate) sunt comune întregului sistem de conturi, dar forma grafică în care se concretizează în registrele sau fișele contabile poate fi diferită.

Practica contabilă cunoaște două reprezentări grafice care pot fi considerate ca *modele* reprezentative sau *forme* ale contului: *forma* grafică *bilaterală* sau clasică și *forma* grafică *unilaterală*.

Scanned with OKEN Scanner

Forma grafică bilaterală sau clasică. Contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări: creşteri şi micşorări. Conceptual, forma care răspunde cel mai bine modificărilor respective este forma bilaterală (balanță cu două talere). Schematic ea poate fi reprezentată grafic sub forma literei T (forma didactică) care indică posibilitatea practică de separare şi înregistrare într-o parte a creşterilor succesiv pe măsură ce au loc şi în partea *opusă micşorările. Forma bilaterală sau clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial (S_i) şi creşterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micşorările referitoare la acelaşi element patrimonial.*

Forma bilaterală a contului face posibilă cunoaşterea separată a creşterilor şi a totalului acestora, cât şi a micşorărilor şi totalul acestora, permițând calcularea cu uşurință a existentului final (S_f) al elementului de activ sau pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv. Această formă cuprinde pentru fiecare cont două părți opuse: *debit* şi *credit,* alăturate ca prezentare grafică în care se înscriu date generale (dată, felul documentului, număr, explicații) şi date specifice fiecărei operațiuni.

Forma grafică bilaterală prezintă dezavantajul că datele generale se repetă atât pentru debitul cât şi pentru creditul contului respectiv necesitând un volum mare de muncă şi nu permite determinarea soldului contului după fiecare operațiune.

Forma grafică unilaterală a fost concepută pentru eliminarea dezavantajelor formei bilaterale, datele generale sunt înscrise o singură dată iar cele specifice sunt alăturate în două coloane distincte la care s-a mai adăugat o coloană pentru sold care poate fi determinat după fiecare operațiune. Aceasta este reprezentată în practica contabilă de „ *Fişe de cont pentru operațiuni diverse*" care cuprinde următoarele coloane: data, documentul, felul şi numărul/explicații, simbol cont corespondent, sume debitoare, sume creditoare, sold.

În contabilitatea bancară se foloseşte *forma grafică cu duble valori,* care se caracterizează prin faptul că alături de coloanele şi rubricile cu sume scrise în lei (monedă națională) cuprinde şi coloane pentru sume scrise în valută (monedă străină).

Scanned with OKEN Scanner

Forma grafică bilaterală a contului „Mărfuri" se prezintă astfel:

DEBIT (Si+creşteri)					CREDIT (micşorări)				
Date generale				Sume	Date generale				Sume
Data	Document		Explicaţii		Data	Document		Explicaţii	
	Felul	Nr.				Felul	Nr.		
1.01.N	Fact.	0	Sold iniţial	1.000	6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	1.200
5.01.N	Fact.	1	Achiziţii mărfuri	1.500	8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	1.000
7.01.N	Fact.	2	Achiziţii mărfuri	2.000	10.01.N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	1.700
9.01.N	Fact.	3	Achiziţii mărfuri	700				Rulaj creditor	3.900
			Rulaj debitor	4.200				Total sume credit.	3.900
			Total sume debit.	5.200				Sold final debitor	1.300

Forma grafică unilaterală a contului „Mărfuri" se prezintă astfel:

Date generale				Simbol conturi coresp.	DEBIT	CREDIT	D/C	SOLD
Data	Document		Explicaţii					
	Felul	Nr						
1.01.N	Inv.	0	Sold iniţial	0	0	0	D	1.000.
5.01.N	Fact.	1	Achiziţii mărfuri	401	1.500	0	D	2.500
6.01.N	Fact.	10	Vânzare mărfuri	607	0	1.200	D	1.300
7.01.N	Fact.	2	Achiziţii mărfuri	401	2.000	0	D	3.300
8.01.N	Fact.	11	Vânzare mărfuri	607	0	1.000	D	2.300
9.01.N	Fact.	3	Achiziţii mărfuri	401	700	0	D	3.000
10.01.N	Fact.	12	Vânzare mărfuri	607	0	1.700	D	1.300
			RULAJ		4.200	3.900		
			TOTAL SUME		5.200	3.900	D	1.300

Scanned with OKEN Scanner

5.4. Regulile de funcționare a conturilor

Prin *„regulă"* în sens larg se înțelege o anumită tehnică, respectiv modalitate de a acționa în mod concret și în conformitate cu anumite principii și norme dinainte stabilite, pentru atingerea unui anumit obiectiv (scop).

Regulile de funcționare ale conturilor stabilesc norme de operare a existențelor și mișcărilor elementului patrimonial ce face obiectul contului. Prin aceste reguli *se precizează* partea de debit sau partea de credit în care se înregistrează *soldul inițial* (existentul la începutul perioadei), *creșterile și micșorările* elementului patrimonial în urma operațiilor economice care au avut loc precum și *soldul final* (existentul la finele perioadei).

Pentru *stabilirea regulilor* de funcționare ale conturilor, punctul de plecare este bilanțul, întrucât apelând la principiul dublei reprezentări care stă la baza acestuia în contabilitatea curentă cu ajutorul conturilor se ajunge la aplicarea *principiului dublei înregistrări*. Astfel se stabilește o strânsă interdependență între conturi și bilanț care se realizează în *dublu sens*: *de la bilanț la conturi* prin deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului la începutul exercițiului financiar și *de la conturi la bilanț* prin transpunerea soldurilor finale în posturi de bilanț la sfârșitul exercițiului financiar. În ambele situații valorile circulă în sens unic, respectiv din stânga sau activul bilanțului în stânga sau debitul contului și din dreapta sau pasivul bilanțului, în dreapta sau creditul contului la începutul exercițiului financiar și invers la sfârșitul acestuia. Pe lângă această metodă de explicare a regulilor de funcționare a conturilor pornind de la bilanț la cont, (utilizată în țara noastră) există și metode pornind de la cont la bilanț, pe baza fluxurilor, utilizată în unele țări care aplică sistemul anglo-saxon[68].

Principiul de funcționare al conturilor este dat de conținutul elementelor patrimoniale reflectate în cele două părți ale bilanțului care determină împărțirea conturilor în *două categorii:*

- *conturi de activ* care au ca obiect elementele patrimoniale din activul bilanțului (utilități);
- *conturi de pasiv* care au ca obiect elementele patrimoniale din pasivul bilanțului (capitalurile proprii și datoriile).

[68] Ioan Oprean și colab. – op. cit. pag. 220

Scanned with OKEN Scanner

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul exercițiului

financiar pe baza căruia potrivit celor prezentate pentru fiecare element patrimonial sau post bilanțier se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. *În figura* (exemplu) următoare se prezintă deschiderea conturilor în contabilitatea curentă pe baza bilanțului inițial, înregistrarea operațiilor economice în conturi, închiderea acestora și întocmirea bilanțului la sfârșitul exercițiului financiar ceea ce formează întregul flux informațional contabil.

Exemplu: Evidențierea fluxului informațional contabil prin prezentarea relațiilor:

- *bilanț → cont;*
- *cont → bilanț.*

(pagina următoare)

Scanned with OKEN Scanner

ACTIV	BILANȚ INIȚIAL		PASIV
MIJLOACE ECONOMICE (utilități)	SUME	SURSE DE FINANȚARE(resurse)	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	12.000
Materii prime	15.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	30.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	70.000	TOTAL PASIVE	70.000

Deschiderea conturilor

Conturi de activ	CONTABILITATEA CURENTĂ	Conturi de pasiv

D Echipamente tehnologice C: Si 20.000; (+); (-); Sfd 20.000

D Furnizori C: (-)12.000; Si 12.000; 10.000 (+); Sfc 10.000

D Materii prime C: Si 15.000; (+)10.000; (-); Sfd 25.000

D Credite bancare pe termen scurt C: (-); Si 23.000; (+); Sfc 23.000

D Conturi curente la bănci C: Si 30.000; (+); 12.000 (-); Sfd 18.000

D Capital social C: (-); Si 25.000; (+); Sfc 25.000

D Casa C: Si 5.000; (+); (-); Sfd 5.000

D Rezerve C: (-); Si 10.000; (+); Sfc 10.000

ACTIV	BILANȚ FINAL		PASIV
MIJLOACE ECONOMICE	SUME	SURSE DE FINANȚARE	SUME
Echipamente tehnologice	20.000	Furnizori	10.000
Materii prime	25.000	Credite bancare pe termen scurt	23.000
Conturi curente la bănci	18.000	Capital	25.000
Casa	5.000	Rezerve	10.000
TOTAL ACTIVE	68.000	TOTAL PASIVE	68.000

Fig. 5.1. Prezentarea legăturii *bilanț – cont* respectiv *cont - bilanț*

Scanned with OKEN Scanner

Din această schemă rezultă că *elementelor patrimoniale din bilanț le corespund conturi în contabilitatea curentă*, care se împart potrivit celor două părți ale bilanțului, în *conturi de activ*, cele ce corespund elementelor de activ și *conturi de pasiv*, cele ce corespund elementelor de pasiv. Inserarea existențelor de activ și de pasiv în conturi se face potrivit circulației valorilor în sens unic, din activul bilanțului în debitul contului și din pasivul bilanțului în creditul contului, așa cum rezultă din figura precedentă. Astfel, existențele de activ s-au înscris în stânga conturilor, respectiv în debit ca solduri inițiale, iar existențele de pasiv s-au înscris în dreapta conturilor, adică în credit ca solduri inițiale.

I. Din cele prezentate rezultă *prima regulă de funcționare a conturilor* și anume:

- *conturile de activ* încep să funcționeze prin debitare și se debitează cu existențele inițiale de activ;

- *conturile de pasiv* încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existențele inițiale de pasiv.

Operațiile economice care au loc în cursul exercițiului financiar produc modificări atât asupra utilităților (mijloacelor economice) cât și asupra resurselor (surselor de finanțare). Aceste modificări de fiecare dată se produc numai în două sensuri: creșteri (intrări) și micșorări (ieșiri).

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Exemplu: Întreprinderea achiziționează materii prime de la furnizori conform facturii fiscale și a notei de intrare-recepție în valoare de 10.000 lei. Această operație determină pe de o parte o creștere în activ la elementul „Materii prime" care reprezintă creșterea valorii stocului de materii prime cu suma de 10.000 lei adică de la 15.000 lei la 25.000 lei, iar pe de altă parte concomitent și cu aceeași sumă se produce o creștere în pasiv (a datoriilor) la elementul „Furnizori" care reprezintă creșterea datoriei întreprinderii față de furnizori de la 12.000 lei la 22.000 lei .

Pentru înregistrarea acestor operații economice se utilizează conturile „ Materii prime" și „Furnizori". Înregistrarea creșterii de activ de 10.000 lei se va face în debitul contului „Materii prime" adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial fiind de același sens economic iar înregistrarea creșterii de pasiv de 10.000 lei se va face în

Scanned with OKEN Scanner

creditul contului „Furnizori" adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial. Înregistrarea acestei operații în conturi este prezentată în figura precedentă.

II. Din exemplul prezentat rezultă *a doua regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* se debitează cu toate operațiile de creștere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de activ;
- *conturile de pasiv* se creditează cu toate operațiile de creștere, majorare, sporire, intrare ale elementelor de pasiv.

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micșorările elementelor de activ și de pasiv, presupunem că a avut loc următoarea operație economică.

Exemplu: Se plătesc cu ordin de plată din disponibilul existent în cont la bancă datoriile față de furnizori în sumă de 12.000 lei. Această operație determină pe de o parte o scădere a elementului de activ „Conturi curente la bănci" care reprezintă micșorarea disponibilităților aflate în cont la bancă cu 12.000 lei adică de la 30.000 lei la 18.000 lei iar pe de altă parte concomitent și cu aceiași sumă o scădere a elementului de pasiv „Furnizori" , care reprezintă micșorarea datoriilor întreprinderii față de furnizorii săi de la 22.000 lei la 10.000 lei adică cu suma de 12.000 lei pentru care s-a efectuat plata.

În bilanț, atât creșterile cât și micșorările se reflectă în aceeași parte, în stânga pentru cele de activ și în dreapta pentru cele de pasiv, în cont datorită funcției sale de sistematizare și a formei sale speciale, creșterile se separă de micșorări.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile: „Conturi curente la bănci" și „Furnizori". Înregistrarea micșorării de activ de 12.000 lei se face în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci" adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșteri (debit) iar înregistrarea micșorării de pasiv, tot în valoare de 12.000 lei se face în debitul contului „Furnizori" adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (credit). Înregistrarea operației în conturi este redată în figura precedentă.

III. Din exemplul prezentat rezultă *a treia regulă de funcționare a conturilor*:

Scanned with OKEN Scanner

- *conturile de activ* se creditează cu toate operațiile de scădere, micșorare, diminuare, ieșire ale elementelor de activ;

- *conturile de pasiv* se debitează cu toate operațiile de scădere, micșorare, diminuare, ieșire ale elementelor de pasiv.

După înregistrarea în conturi a existențelor inițiale din bilanț și a operațiilor economice prezentate putem stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor debitoare și creditoare sau după relația:

Existențe inițiale (solduri inițiale) + Intrări (creșteri) - Ieșiri(micșorări) = Existențe finale (solduri finale)

Acest sold va fi debitor pentru conturile de activ „Materii prime" și „Conturi curente la bănci" și creditor pentru contul de pasiv „Furnizori". În practică totalurile debitoare și creditoare pot fi și egale, ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final.

IV. Din cele menționate rezultă *a patra regulă de funcționare a conturilor*:

- *conturile de activ* pot avea numai sold final debitor sau nu prezintă sold(soldate sau balansate);

- *conturile de pasiv* pot avea numai sold final creditor sau nu prezintă sold (soldate sau balansate).

Soldurile finale debitoare ale conturilor de activ se trec în activul bilanțului devenind existențe de activ și soldurile finale creditoare ale conturilor de pasiv se vor trece în pasivul bilanțului, devenind existențe de pasiv.

Conturile de activ au reguli de funcționare inverse față de conturile de pasiv datorită faptului că după conținutul lor economic expresia lor reflectă laturi opuse ale aceleași realități.

Conturile de cheltuieli și de venituri se asimilează în funcționare cu conturile de activ și de pasiv cu deosebirea că ele nu prezintă sold la sfârșitul perioadei de gestiune deoarece se închid. În cursul perioadei de gestiune(luna) soldul debitor al conturilor de cheltuieli reprezintă suma cheltuielilor colectate iar soldul creditor al conturilor de venituri reprezintă suma veniturilor realizate. De regulă soldurile acestor conturi în cursul perioadei sunt egale cu rulajele care se încorporează în rezultatul exercițiului la sfârșitul fiecărei luni influențând nivelul capitalurilor proprii din bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

Sintetizând cele patru reguli de funcţionare a conturilor în două reguli generale una pentru conturile de activ şi alta pentru conturile de pasiv rezultă:

- *conturile de activ* încep să funcţioneze prin a se debita şi se debitează cu existentul şi creşterile elementelor de activ, creditându-se cu micşorările elementelor de activ iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate(balansate).

- *conturile de pasiv* încep să funcţioneze prin a se credita şi se creditează cu existenţele şi creşterile elementelor de pasiv debitându-se cu micşorările elementelor de pasiv iar la sfârşitul perioadei de gestiune au întotdeauna sold final creditor sau sunt soldate(balansate).

Schematic aceste reguli generale de funcţionare a conturilor se prezintă astfel:

DEBIT	CONTURI DE ACTIV	CREDIT
1.Încep să funcţioneze prin a se debita cu existenţele de activ;	3.Se creditează cu micşorările de activ	
2 .Se mai debitează cu creşterile de activ		
4. Au sold final debitor sau 0		

DEBIT	CONTURI DE PASIV	CREDIT
3. Se debitează cu micşorările de pasiv		1. Încep să funcţioneze prin a se credita cu existenţele de pasiv;
		2. Se mai creditează cu creşterile de pasiv
		4. Au sold final creditor sau 0

După modul în care aplică regulile de funcţionare conturile se împart în două *categorii*:

- *Conturi monofuncţionale* sau unifuncţionale de activ şi de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

Sunt acele conturi care funcționează numai după regula conturilor de activ, respectiv regula conturilor de pasiv și prezintă întotdeauna la sfârșitul perioadei de gestiune un singur fel de sold: debitor respectiv creditor.

- *Conturi bifuncționale.* Sunt acele conturi care operează, după caz, fie cu regulile conturilor de activ, fie cu regulile conturilor de pasiv, astfel că pot prezenta la sfârșitul perioadei de gestiune fie sold debitor, fie sold creditor.

Cu toate acestea ele nu formează o a treia grupă de conturi, ci, în funcție de soldul pe care îl prezintă la finele perioadei, se încadrează fie în categoria conturilor de activ, dacă au sold final debitor, fie în a celor de pasiv dacă au sold final creditor. În analiza contabilă a acestor conturi sunt aplicate în funcție de conținutul lor economic fie regulile conturilor de activ fie celor de pasiv.

Din cele prezentate rezultă că bilanțul și contul sunt procedee și instrumente de lucru specifice metodei contabilității. Din compararea lor se desprind următoarele asemănări și deosebiri:

	BILANȚ	CONT
1.	*Posturile* bilanțiere reflectă existențele de utilități și resurse de finanțare la un moment dat.	*Soldurile finale* ale conturilor reflectă existențele de utilități și resurse de finanțare la un moment dat.
2.	Are două părți distincte: *Activ și Pasiv*	Cele două părți distincte sunt: Debitul și Creditul.
3.	*Activul* reprezintă totalitatea mijloacelor (utilităților) economice și drepturilor pe care le are întreprinderea la un moment dat preluate din soldurile finale debitoare ale conturilor de activ.	*Debitul* reflectă existentul și creșterile unui singur element de activ în cazul conturilor de activ și micșorărilor unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv.
4.	*Pasivul* reprezintă totalitatea resurselor de finanțare ale mijloacelor economice la un moment dat preluate din soldurile finale creditoare ale	*Creditul* reflectă existentul și creșterile unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv și micșorările unui singur element de activ în cazul

Scanned with OKEN Scanner

	conturilor de pasiv, fiind considerat *imaginea în oglindă a activului.*	conturilor de activ.
5.	Constituie baza de stabilire a *regulilor de funcționare a conturilor.*	*Soldurile finale* ale conturilor sunt generalizate în bilanț.
6.	*Bilanțul* oglindește situația tuturor utilităților și resurselor de finanțare la un moment dat.	*Contul* reflectă existentul la începutul perioadei, rulajele și situația la un moment dat a unui singur element patrimonial.
7.	*Bilanțul* este în permanență echilibrat, adică A=D + Cp, unde P=D + Cp D = datorii Cp = capitaluri proprii	*Contul* este neechilibrat întrucât funcționează atâta timp cât are sold.

5.5. Dubla înregistrare și corespondența conturilor

5.5.1. Dubla înregistrare

Înregistrarea curentă a operațiilor economice în conturi necesită cunoașterea nu numai a regulilor de funcționare a conturilor, ci și a unor aspecte determinate de trăsăturile specifice ale metodei contabilității respectiv: *dubla înregistrare și corespondența conturilor.*

În capitolul precedent, referitor la bilanț s-a demonstrat că toate modificările determinate în structura utilităților și a resurselor de finanțare ca urmare a operațiilor economice a avut ca efect schimbarea concomitentă și cu aceiași sumă a cel puțin două posturi din bilanț fie din aceiași parte a bilanțului, fie din ambele părți ale acestuia menținându-se egalitatea bilanțieră. Cum posturilor din bilanț le corespund în contabilitatea curentă conturile aceasta înseamnă că reflectarea operațiilor respective în contabilitatea curentă se va face cu ajutorul a cel puțin două conturi, fie ambele de activ, fie unul de activ și celălalt de pasiv. Cum orice operație economică produce o dublă modificare în bilanț se va reflecta și în

Scanned with OKEN Scanner

contabilitatea curentă printr-o dublă înregistrare în conturi concomitent şi cu aceeaşi sumă. Acest procedeu de înregistrare poartă denumirea de *înregistrare dublă.*

Dubla înregistrare constă în înregistrarea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operaţii economice în două conturi şi anume în debitul unui cont şi în creditul celuilalt cont.

Într-o altă accepţiune *dubla înregistrare* constă în înregistrarea simultană şi cu aceeaşi sumă cu ajutorul conturilor(cel puţin două) a creşterilor şi micşorărilor ce se produc în componenţa şi structura patrimoniului şi a rezultatelor ca urmare a operaţiilor economice asigurând efectuarea a două serii de calcul sincrone şi paralele, ce determină modificări ale poziţiei şi performanţelor financiare ale întreprinderii.

Principiul dublei înregistrări poate fi explicat pe baza a două *teorii*: cea bazată pe *fluxuri* şi cea bazată pe *patrimoniu*, explicaţii care au ca premisă două concepţii ale rolului contabilităţii:

- *instrument de elaborare a deciziilor*
- *instrument de control*[69].

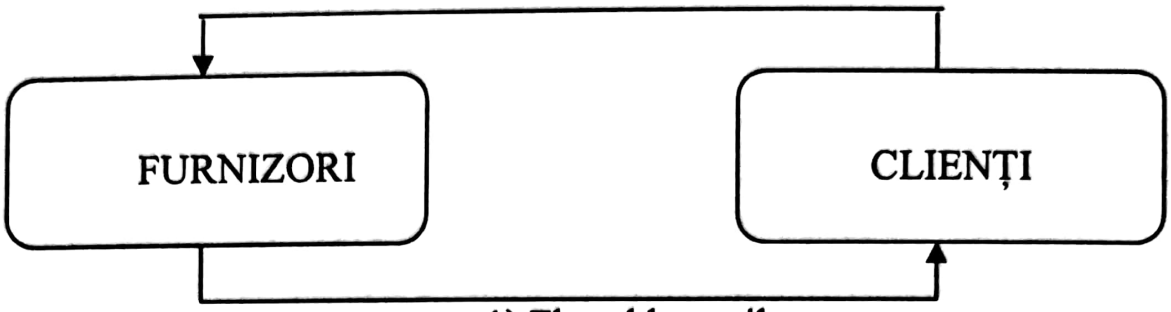
Teoria bazată pe fluxuri urmăreşte evidenţierea fluxurilor economice din relaţiile de schimb care generează întotdeauna două
fluxuri de sens contrar dar de aceeaşi valoare, unul care indică destinaţia (utilitatea) şi altul care indică originea (resursa).

Principiul dublei înregistrări explicat prin intermediul *fluxului în relaţia de schimb* între întreprindere şi mediul exterior (clienţi, furnizori, bănci, etc.) este simplu de prezentat, dar în cazul operaţiunilor interne acest lucru devine dificil de realizat. Analiza pe baza fluxurilor se poate traduce ca o teoremă: orice utilizare este finanţată printr-o resursă şi orice resursă finanţează o utilizare. Explicaţia *teorie fluxurilor* apare cel mai evident în cazul relaţiilor dintre furnizori şi clienţi, care schematic se prezintă astfel:

[69] Bernard Colasse – Contabilitatea generală, Ed. Moldova, Iaşi, 1995, pag. 47 - 50

Scanned with OKEN Scanner

2) Fluxul monetar



1) Fluxul bunurilor

Teoria bazată pe patrimoniu are la bază explicația conform căreia orice mișcare care afectează un element patrimonial este însoțită de o mișcare inversă și de aceeași valoare a altui element patrimonial dacă se situează în aceeași parte a bilanțului și în același sens dacă se situează în părți opuse (A și P).

Prin înregistrarea operațiilor economice folosind dubla înregistrare se asigură egalitatea permanentă dintre utilități și resurse.

Ca principiu de bază a metodei contabilității principiul dublei înregistrări a consacrat noțiunea de *„contabilitate în partidă dublă"*.

5.5.2. Corespondența conturilor

La înregistrarea unei *operații economice* în contabilitate, alegerea conturilor cu ajutorul cărora se va oglindi operația respectivă, nu se face la întâmplare, fiind condiționată de conținutul operației economice și de natura modificărilor pe care le produce.

Natura operației economice (conținutul economic) determină o interdependență și în același timp o legătură de reciprocitate între conturile cu ajutorul cărora se va înregistra operația respectivă.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont și creditul altui cont stabilită cu ocazia înregistrării operațiilor economice în contabilitatea curentă pe baza dublei înregistrări poartă denumirea de *corespondența conturilor*, iar conturile între care se stabilesc legături de intercondiționare și reciprocitate se numesc *conturi corespondente*.

Scanned with OKEN Scanner

Stabilirea corectă a conturilor corespondente pentru operațiile economice care fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea curentă prezintă o deosebită importanță, întrucât din corespondența lor se poate deduce conținutul economic al operației, fără a mai apela la documentele justificative și totodată se asigură întocmirea unor situații financiare reale care să ofere o imagine fidelă a patrimoniului și a rezultatelor perioadei.

În funcție de *natura operației economice* și de modificările ce le produce, distingem *trei tipuri de corespondențe* între conturi:

- corespondență între *conturile de activ*, când se produc modificări numai în activul bilanțului;
- corespondență între *conturile de pasiv*, când se produc modificări numai în pasivul bilanțului;
- corespondență între *conturile de activ și conturile de pasiv*, când se produc modificări concomitente și cu aceeași sumă în ambele părți ale bilanțului.

Pentru a exemplifica corespondența conturilor, considerăm următoarele *operații economice*.

1). Se încasează în numerar (în casierie) un client cu suma de 2.000 lei.

- Operația determină o creștere a elementului (postului de activ „Casa") reprezentând creșterea numerarului din casieria întreprinderii, care se înregistrează conform regulilor de funcționare a conturilor în debitul contului „Casa" și o micșorare a elementului de activ „Clienți" care exprimă drepturile față de clienți și se va înregistra potrivit regulilor de funcționare a conturilor, în creditul contului cu aceeași denumire. Schematic operațiunea se prezintă astfel:

D	„Casa"	C
Si	600	
Clienți	2.000	

D	„Clienți"	C
Si	8.000	2.000 Casa

Corespondența conturilor

A+x-x=P(D + Cp)

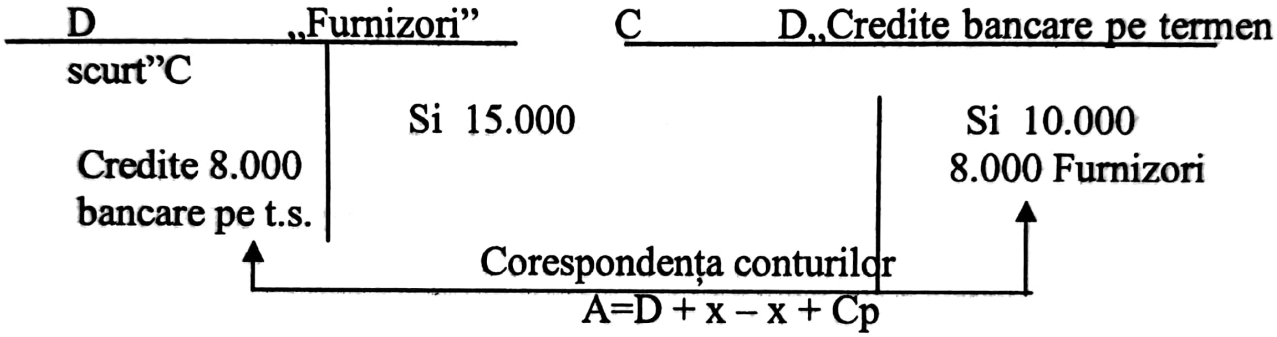
La înregistrarea acestei operații s-a stabilit corespondența între debitul contului „Casa" și creditul contului „Clienți". Suma de 2.000 lei a fost înregistrată de doua ori, realizându-se o dublă înregistrare.

Scanned with OKEN Scanner

2). Operație economică care modifică numai pasivul bilanțului

Se achită conform ordinului de plată un furnizor în suma de 8.000. lei, dintr-un credit pe termen scurt acordat de bancă.

Operația determină o micșorare a elementului de pasiv „Furnizori", reprezentând scăderea unei părții din datoria întreprinderii față de aceștia, care se înregistrează conform regulilor de funcționare a conturilor, în debitul contului „Furnizori" și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere a elementului de pasiv „Credite bancare pe termen scurt", reprezentând creșterea datoriilor întreprinderii față de bancă, ce se va înregistra potrivit regulilor de funcționare a conturilor în creditul contului cu aceeași denumire. Schematic operațiunea se prezintă astfel:



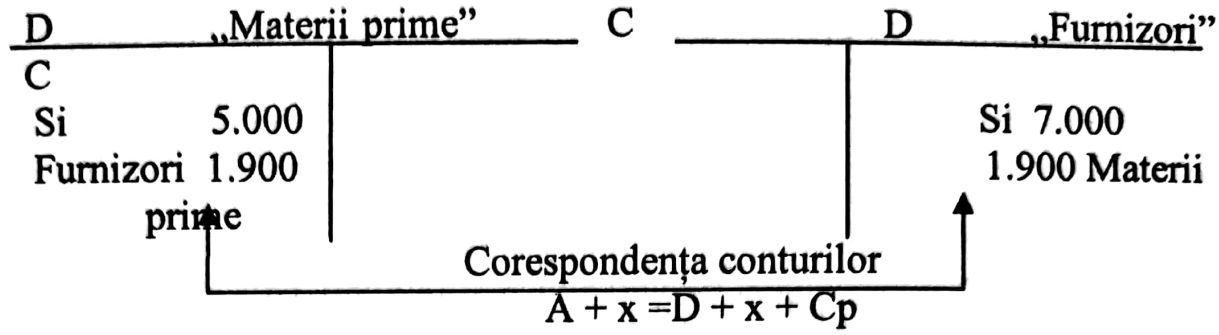
Corespondența s-a realizat *între debitul contului „Furnizori" și creditul contului „Credite bancare pe termen scurt"*, existând și în acest caz o *dublă înregistrare.*

3) *Operația economică care modifică ambele părți ale bilanțului*

Se recepționează materii prime de la furnizori în valoare de 1.900 lei, conform facturii fiscale și a notei de intrare-recepție.

Operația de achiziție (cumpărare) determină o creștere a elementului de activ „Materii prime", reprezentând majorarea stocului de bunuri de natura materiilor prime, care se vor reflecta în debitul contului respectiv, și concomitent și cu aceeași sumă, o creștere a elementului de pasiv „Furnizori", reprezentând sporirea datoriilor întreprinderii față de aceștia care se va înregistra conform regulilor de funcționare a conturilor, în creditul contului corespondent cu aceeași denumire. Schematic se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner



Şi în această situaţie s-a produs o *dublă înregistrare*, întrucât s-a stabilit o corespondenţă *între debitul contului „Materii prime" şi creditul contului „Furnizori"*, suma de 1.900 lei fiind înregistrată de două ori.

Acelaşi efect asupra conturilor au şi celelalte operaţiuni economice care se încadrează în cele nouă ecuaţii bilanţiere cunoscute de la capitolul precedent.

Putem *concluziona* afirmând că, orice operaţie economică se reflectă în contabilitatea curentă, concomitent şi cu aceeaşi sumă în cel puţin două conturi corespondente şi anume în debitul unui cont şi în creditul altui cont, oglindindu-se întotdeauna pe baza dublei înregistrări.

5.6. Analiza contabilă a operaţiilor economice, evenimentelor şi tranzacţiilor

Analiza în general reprezintă o metoda ştiinţifică de cercetare a unui întreg, a unui eveniment sau tranzacţie, care se bazează pe descompunerea şi examinarea fiecărui element component individual. Este un procedeu comun tuturor ştiinţelor, inclusiv a celor economice, fiind folosită pentru cunoaşterea detaliată a fenomenelor şi proceselor economice.

Contabilitatea, ca disciplină ştiinţifică de sine stătătoare, utilizează analiza ca procedeu de cercetare amănunţită a evenimentelor şi tranzacţiilor economice pe baza unor principii, reguli, proceduri şi tratamente specifice.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru a înregistra corect o operație economică în contabilitate, este necesar să se stabilească conturile cu care se operează în funcție de conținutul economic al operației respective, a poziției lor în cadrul corespondenței, adică contul care se va debita și contul care se va credita. Aceasta se realizează prin analiza contabilă a fiecărei operații economice supusă înregistrării, care asigură înregistrarea acestora numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic și funcției contabile.

Analiza contabilă reprezintă procedeul comun al metodei contabilității ce constă în cercetarea pe baza de documente, a fiecărei operații economice, eveniment și tranzacție prin descompunerea în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora (debit sau credit) în care urmează să se înregistreze operația respectivă după principiul dublei înregistrări.

În accepțiunea prof. C.G.Demetrescu „Analiza contabilă este o formă de analiza, specifică metodei contabilității, cu ajutorul căreia, procesul cunoașterii contabile se ridică pe o treaptă superioară, asigurând folosirea corectă și eficientă a conturilor ca instrument curent de lucru pentru realizarea acestui proces de cunoaștere"[70].

Analiza contabilă are în principal doua *obiective*[71]:

- *stabilirea conturilor* care se vor folosi la înregistrarea operației economice ;

- *stabilirea calității conturilor* în cadrul corespondenței lor, calitatea de cont debitor sau de cont creditor.

Analiza contabilă a fiecărei operații economice, presupune parcurgerea unor *etape* într-o succesiune logică și anume:

1. Stabilirea naturii evenimentului sau tranzacției, respectiv a conținutului economic al operației economice consemnate în documentul justificativ care urmează a se înregistra în contabilitate (achiziții, consumuri, vânzări, plăți, încasări, etc.).

[70] Constantin G. Demetrescu și colab. – Contabilitatea, știință fundamentală și aplicativă, Ed. Scrisul românesc, 1979, pag. 157

[71] Mihai Teaciuc, Ion Pereș, Marius Herbei – Bazele contabilității, Tipografia Universității Timișoara, 1980, pag. 147

Scanned with OKEN Scanner

2. Determinarea modificărilor pe care operaţiunea economică le produce asupra patrimoniului şi rezultatului. Această etapă stabileşte în care dintre cele nouă tipuri de modificări ale patrimoniului şi rezultatelor se încadrează operaţiunea, după care se deduce care element patrimonial şi/sau categorie de venituri şi cheltuieli se modifică, în ce sens(creştere sau micşorare) şi cu ce sumă.

3. Stabilirea conturilor corespondente. În această etapă se stabilesc conturile utilizate pentru fiecare element patrimonial şi pentru fiecare categorie de venit sau cheltuială.

4. Aplicarea regulilor de funcţionare a conturilor pentru stabilirea poziţiei fiecărui cont (de debit sau de credit) în cadrul formulei contabile.

5. Redactarea formulei contabile.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operaţii economice, presupunem următorul exemplu.

Ex: Se achiziţionează materii prime de la furnizori în valoare de 2.000 lei conform facturii fiscale şi a notei de intrare-recepţie (întreprinderea nu este plătitoare de TVA).

Analiza contabilă:

Etape:	Explicaţii:
1. Natura operaţiei (NO), respectiv conţinutul operaţiei (CO)	- Achiziţie,(cumpărare, intrare) materii prime de la furnizori ;
2. Determinarea modificărilor asupra bilanţului şi rezultatului (DMB)	- Operaţia economică generează modificări în volumul activelor şi pasivelor în sensul creşterii, respectiv o creştere a stocului de materii prime cu suma de 2.000 lei, concomitent cu o creştere a datoriilor faţă de furnizori cu aceeaşi sumă. Este o operaţiune de tipul A+x=(D+x)+Cp;
3. Stabilirea conturilor corespondente (SCC)	- Conturile corespondente sunt „Materii prime" şi „Furnizori";
4. Aplicarea regulilor de funcţionare (ARF)	- Contul de activ „Materii prime" se debitează cu creşterea de activ, iar contul de pasiv „Furnizori" se creditează cu creşterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5. Redactarea formulei contabile (FC)	- Pe baza aplicării regulilor de funcţionare a conturilor, rezultă formula contabilă:

2.000	Materii prime=Furnizori A+x D + x	2.000

5.7. Formula contabilă şi articolul contabil

Formula contabilă reprezintă modalitatea de reflectare grafică a unei operaţii economice, eveniment sau tranzacţie în conturi corespondente, pe baza principiului dublei înregistrări, sub forma de egalitate valorică. Analiza contabilă, dubla înregistrare a operaţiilor economice şi corespondenţa conturilor se concretizează prin formula contabilă.

Pentru a ajunge la formula contabilă este necesar ca *analiza contabilă* să fie efectuată corect, respectând atât principiile de bază ale contabilităţii, cât şi *regulile de funcţionare a conturilor.*

Formula contabilă, trebuie să cuprindă următoarele *elemente*:

- denumirea contului corespondent debitor (eventual simbolul);
- denumirea contului corespondent creditor (eventual simbolul);
- semnul „=”(egal) între conturile corespondente ;
- suma (valoarea) operaţiei supusă înregistrării.

Semnul egalităţii (=) exprimă legătura dintre conturile corespondente, care intervin în formula contabilă reflectând interdependenţă şi echilibrul valoric al acestora.

În cadrul formulei contabile, *contul care se debitează se înscrie în partea stângă*, a semnului egalităţii ca urmare a faptului că debitul apare în partea stânga a unui cont, iar *contul care se creditează se înscrie în partea dreapta* a semnului egalităţii, întrucât creditul reprezintă partea dreaptă a contului.

Formula contabilă poate fi scrisă în mai multe *variante,* în funcţie de normele în vigoare ale fiecărei ţări, respectiv :

Scanned with OKEN Scanner

„Materii prime" = „Furnizori" / 2.000

sau

2.000 / „Materii prime" = „Furnizori" / 2.000

sau

		D	C
„Materii prime" = „Furnizori" /		2.000	2.000

sau

Debit : „Materii prime " 2.000

Credit : „Furnizori " 2.000

Dacă la elementele formulei contabile se adăugă data și explicația descriptivă a operației economice, obținem *articolul contabil.* De exemplu, pentru formula contabilă prezentată, articolul contabil va fi :

Explicație:
Achiziție materii prime
Data: 8 Martie 2009
Formula contabilă:
„Materii prime" = „Furnizori" / 2.000

În practica contabilă, articolul contabil se regăsește sub forma documentului denumit *Notă de contabilitate.*

Înregistrarea operațiilor economice consemnate în documente, în ordinea producerii lor, în funcție de data la care au avut loc, sub forma de articole contabile, poartă denumirea de *înregistrare în ordine cronologică.*

Aceasta se realizează, cu ajutorul documentului contabil denumit *Registru jurnal.* Înscrierea pe documentele primare a conturilor corespondente, sub formă de formulă contabilă, în care urmează să se înregistreze operația economică respectivă în contabilitatea curentă, poartă denumirea de *contare.*

După înregistrarea operațiilor economice în *ordine cronologică* pe baza registrului jurnal, acestea se grupează pe conturi distincte după conținutul lor economic și se înregistrează în ordine *sistematică* cu ajutorul documentului contabil denumit *Registrul Cartea mare*, care se prezintă sub formă de fișe deschise distinct pentru fiecare cont al contabilității curente (Fișe de cont pentru operațiuni diverse).

Formulele contabile se pot *clasifica* după două *criterii*:

Scanned with OKEN Scanner

I. După *numărul conturilor* corespondente care alcătuiesc formula contabilă, acestea pot fi: simple și compuse.

- *Formula contabilă simplă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) și un singur cont care se creditează (creditor). Ea este specifică operațiilor economice care afectează numai două elemente (posturi) din bilanț, fie ambele din activ, fie ambele din pasiv, fie unul din activ și celalalt din pasiv.

Un exemplu de formulă contabilă simplă este cea prezentată mai sus (achiziționarea de materii prime), care cuprinde un singur cont corespondent debitor („Materii prime") și un singur cont corespondent creditor („Furnizori").

Materii prime	=	Furnizori	2.000

- *Formula contabilă compusă* cuprinde un singur cont care se debitează (debitor) și două sau mai multe care se creditează (creditoare) sau invers, un singur cont care se creditează (creditor) și două sau mai multe care se debitează (debitoare). Ea este specifică operațiilor economice care afectează concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț, fie numai de activ, fie numai de pasiv, fie atât de activ, cât și de pasiv.

Pentru exemplificarea formulei contabile cu un singur cont debitor și după conturi creditoare prezentăm următoarea operație economică:

Exemplu: Întreprinderea „A" *vinde produse finite clienților* pe bază de factură în valoare de 3.000 lei (preț de vânzare fără TVA). Întreprinderea „A" este plătitoare de TVA, cota fiind de 19%.

„Clienți "	=	% (Următoarele conturi)	3.570
		„Venituri din vânzarea prod"	3.000
		„TVA colectată"	570

Pentru exemplificarea formulei contabile compusă cu un singur cont creditor și două debitoare, se presupune următoarea operație economică:

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Întreprinderea B (plătitoare de TVA) *recepționează materii prime* de la furnizori, conform facturii fiscale și a notei de intrare-recepție. Prețul de achiziție fiind de 5.000 lei, TVA 19%.

% (Următoarele conturi)	=	„Furnizori"	5.950
„Materii prime"			5.000
„TVA deductibilă"			950

II. După scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile pot fi: formule contabile *curente* și formule contabile de *stornare* (corectare). Ambele pot fi, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente, în negru și în roșu.

- *Formulele contabile de înregistrare curentă* se întocmesc pe baza de documente justificative pentru înregistrarea operațiilor economice obișnuite, care au loc în mod firesc, operativ fiind cele mai frecvente și constituind baza înregistrărilor în contabilitate. Sumele corespunzătoare acestor formule, sunt înscrise de regula în negru, motiv pentru care se mai numesc *formule contabile de înregistrare în negru.* Aceste sume se adună între ele, atât în debitul, cât și în creditul contului. La unele formule contabile de înregistrare curentă, sumele se înscriu în roșu sau în negru în chenar, având semnificația unor sume cu semnul (-) care se scad din sumele înscrise în negru din debitul și creditul contului. Ele se mai numesc *formule contabile de înregistrare în roșu.* Aceste formule contabile servesc pentru înregistrarea unor operații curente cu *caracter special*, care au ca scop *rectificarea* prin scădere a valorii unor bunuri economice înregistrate anterior la prețuri sau costuri mai mari decât cele efective, în scopul aducerii lor la nivelul prețului sau costului efectiv, motiv pentru care se mai numesc și *formule contabile de rectificare.* De exemplu, formulele de stabilire și repartizare a diferențelor dintre costul antecalculat și cel de achiziționare sau producție al materiilor prime și materialelor, al produselor finite, semifabricatelor, etc.

- *Formulele contabile de stornare* se folosesc pentru corectarea sau anularea unei operații economice înregistrata anterior. În funcție de modul de efectuare, stornarea poate fi: în negru (sau prin rulaj) și în roșu.

Scanned with OKEN Scanner

Stornarea în negru constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin *inversarea formulei* (schimbarea poziției conturilor în cadrul formulei), înscriind suma tot în negru, după care se întocmește formula contabila corectă.

Exemplu:

Întreprinderea „C" recepționează *materii prime* de la furnizori în valoare de 1.600 lei.

a) Formula contabilă întocmită *eronat:*

„Mărfuri"	=	„Furnizori"	1.600

b) Formula contabilă de *stornare în negru* (prin rulaj) se realizează prin inversare (pentru anulare):

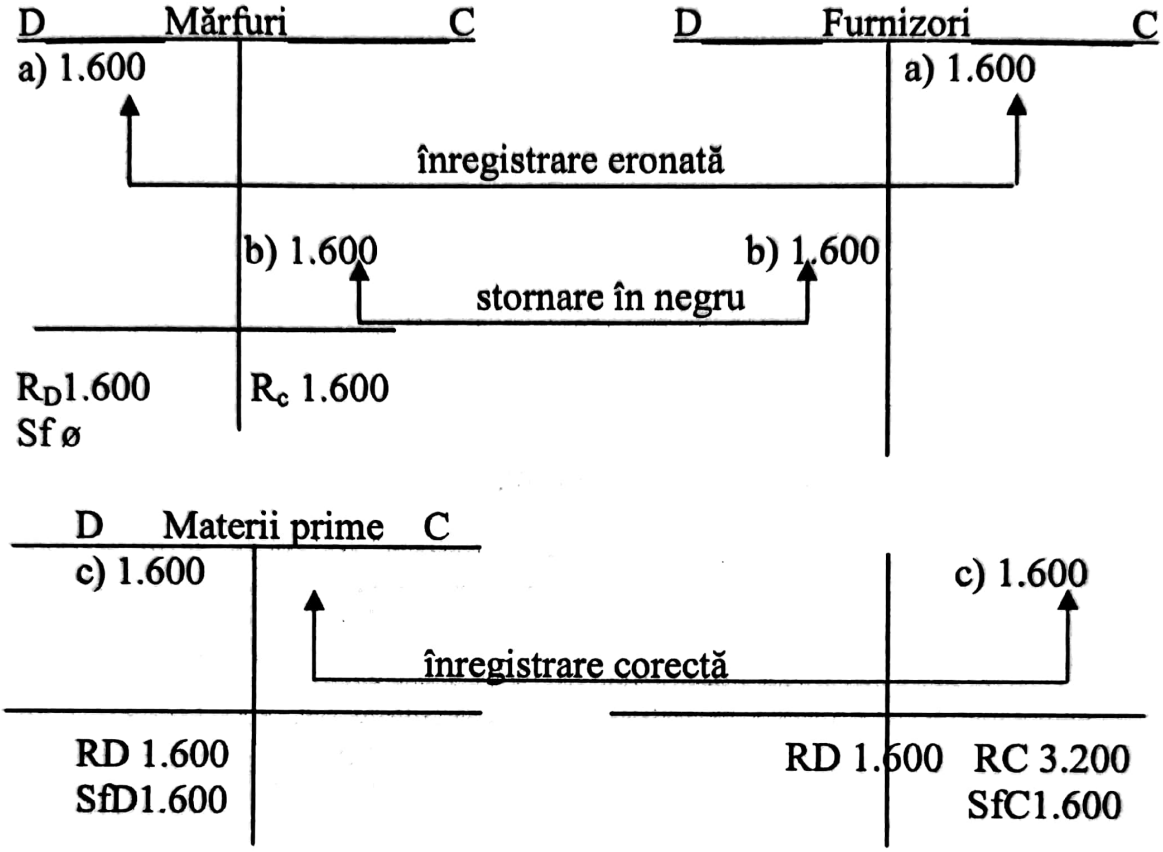
„Furnizori"	=	„Mărfuri"	1.600

c) Formulă contabilă *corectă*, stabilită printr-o analiză atentă:

„Materii prime"	=	„Furnizori"	1.600

Scanned with OKEN Scanner

În forma sistematică această înregistrare se prezintă în felul următor:



Această modalitate de corectare prezintă *dezavantajul* că stabileşte corespondenţe nereale între conturi iar rulajele conturilor sunt denaturate fiind mărite în mod artificial.

Stornarea în roşu constă în anularea unei formule contabile efectuată anterior greşit, prin repetarea ei, dar *cu suma înscrisă în roşu sau cu negru în chenar sau semnul „-„* şi apoi întocmirea formulei contabile corecte.

- Reluând exemplu prezentat mai sus, astfel:

a) Formulă contabilă întocmită eronat:

„Mărfuri"	=	„Furnizori"	1.600

b) Formulă contabilă de stornare în roşu (în chenar)

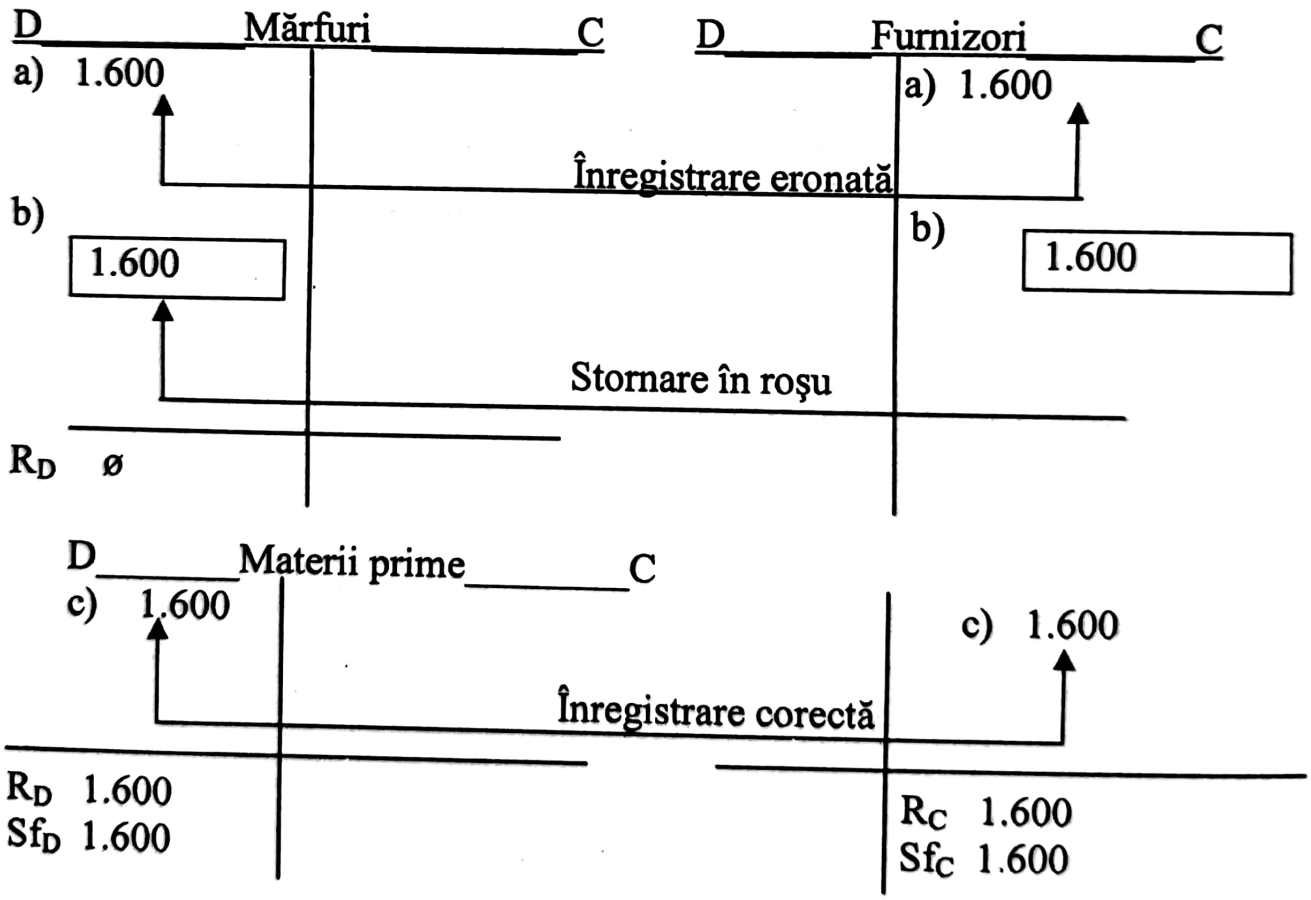
			1.600

„Mărfuri"	=	„Furnizori"

c) Formulă contabilă corectă

„Materii prime"	=	„Furnizori"	1.600

Sistematic în conturi se prezintă astfel:



Scanned with OKEN Scanner

Stornarea poate fi folosită și pentru virări de sume de la un cont analitic la altul.

5.8. Clasificarea conturilor

Clasificarea conturilor *reprezintă acțiunea de repartizare sistematică a conturilor în funcție de caracteristicile comune și specifice ale acestora, prin încadrarea lor în categorii, clase, grupe, subgrupe și conturi sintetice de gradul I și II,, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.*

Clasificarea conturilor prezintă o importanță deosebită întrucât dă posibilitatea studierii sistematice și generalizate a conturilor asigurând cunoașterea legăturilor reciproce dintre ele și permite asimilarea cu ușurință a conținutului economic și a funcției contabile a conturilor. De asemenea, *clasificarea conturilor ajută la înțelegerea structurii planului de conturi general* și a planului de conturi pe ramuri de activitate din economie constituind un mijloc eficient de cunoaștere a obiectului de studiu al contabilității, pe care îl reflectă în toată complexitatea sa ca un tot unitar, cu ajutorul sistemului de conturi ce constituie însăși materia supusă clasificării.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe *criterii,* fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt: *conținutul economic, funcția contabilă, sfera de cuprindere și finalitatea informațiilor pe care le furnizează.*

a) **Conținutul economic** reprezintă cel mai important criteriu de clasificare a conturilor, având un caracter științific care rezultă din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economico-financiar al elementelor pe care le reprezintă.

După acest criteriu conturile se împart în:

- conturi de *bilanț* reflectând:
  - utilități (mijloace economice);
  - resurse (surse economice);

Scanned with OKEN Scanner

- conturi de *rezultate* sau procese economice reflectând:
  - cheltuieli;
  - venituri;
- conturi *speciale* reflectând:
  - operațiuni în afara bilanțului (extrabilanțiere);
  - închiderea și redeschiderea conturilor bilanțiere;
- conturi de *gestiune* reflectând:
  - decontări interne;
  - calculații;
  - costul producției.

Conținutul economic care se reflectă cu ajutorul conturilor, se diferențiază în raport cu modul de rotație a elementelor patrimoniale de activ, modul de finanțare și exigibilitatea elementelor.

b) Funcția contabilă este determinată de conținutul economic al conturilor, fiind „considerat criteriul derivat sau secundar de clasificare."[72]

După acest criteriu conturile se împart în două categorii:

- conturi de *activ*;
- conturi de *pasiv*.

Aceasta este *cea mai generală clasificare*, care permite încadrarea tuturor conturilor în conturi de activ și conturi de pasiv, și decurge din încadrarea sau atașarea lor la activul respectiv pasivul bilanțului.

Conturile de activ reflectă elementele patrimoniale de natura bunurilor, disponibilităților bănești, creanțelor, cheltuielilor și se regăsesc în partea de utilități a bilanțului (activ).

Conturile de pasiv reflectă elementele patrimoniale de natura datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, profiturilor și se regăsesc în partea de resurse a bilanțului contabil (pasiv).

c) Sfera de cuprindere reflectă gradul de concentrare sau dezvoltare a structurilor ce formează conținutul economic și natura conturilor, determinând clasificarea în două categorii:

- sintetice
- analitice.

Conturile sintetice reflectă mijloacele economice, resursele de finanțare, procesele economice în expresie valorică, pe grupe sau categorii

[72] Mihai Ristea, Călin Oprea - Bazele contabilității, E.D.P., București, 2003 pag. 187

Scanned with OKEN Scanner

omogene sub aspectul conţinutului economic al acestora. Exemplu: contul „Mărfuri", contul „Furnizori", etc..

Conturile sintetice sunt conturile de baza ale contabilităţii, cu ajutorul cărora se reflectă elementele patrimoniale în individualitatea lor, grupate după caracteristicile generale şi care dau naştere contabilităţii sintetice. Întrucât conturile sintetice nu asigură întotdeauna informaţii suficiente pentru conducerea şi controlul activităţii unei întreprinderi, este necesară utilizarea conturilor analitice.

Conturile analitice reprezintă componente sau parţi ale elementelor patrimoniale reflectate prin conturile sintetice, exprimând elemente de detaliu ale acestora., după însuşirile lor specifice.

Exemplu: Contul sintetic "Mărfuri" poate fi dezvoltat în conturile analitice: "Zahar", "Faina", etc.. Contul sintetic "Furnizori" poate fi dezvoltat în conturi analitice: „Întreprinderea A", „Întreprinderea B", etc..

Conturile analitice în funcţie de etalonul de evidenţă folosit se împart în două grupe:

- conturi analitice valorice;
- conturi analitice cantitativ-valorice.

Spre deosebire de conturile sintetice care înregistrează elementele patrimoniale grupate după caracteristicile lor generale, conturile analitice înregistrează elementele respective individualizate după însuşirile specifice. Acestea permit detaliere, adâncirea, dezvoltarea conturilor sintetice, fiind considerate conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice pe care se poate dezvolta un cont sintetic este determinat de natura mijloacelor economice, a proceselor economice şi a resurselor de finanţare reflectate în contul sintetic respectiv şi de necesităţile de detaliere a cunoaşterii conţinutului economic al acestora, cu ajutorul informaţiilor contabile. Nu toate conturile sintetice se dezvoltă în conturi analitice, întrucât din acestea rezultă informaţii suficiente privind conţinutul şi mişcarea elementelor respective.

Utilizarea conturilor analitice prezintă o importanţă deosebită pentru activitatea întreprinderii, întrucât creează posibilitatea efectuării *controlului gestionar* prin urmărirea existentului şi mişcării fiecărui element patrimonial în parte, pe părţile componente, contribuind astfel la asigurarea integrităţii patrimoniului.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile analitice, spre deosebire de conturile sintetice, în care elementele patrimoniale se înregistrează numai valoric, reflectă aceste elemente, *fie numai valoric* (conturile: „Furnizori"; „Clienți" etc.), *fie cantitativ și valoric* în funcție de natura elementelor respective (conturile: „Materii prime", „Produse finite", „Mărfuri", etc.).

Contabilitatea ținută cu ajutorul conturilor analitice, este denumită *contabilitate analitică.*

Regulile de funcționare ale conturilor sintetice, se aplică și la cele analitice, întrucât acestea sunt dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Contabilitatea sintetică se realizează concomitent cu cea analitică. Înregistrarea operațiilor economice se face în același timp, atât în contul sintetic cât și în conturile sale analitice, încât să se asigure o concordanță perfectă între ele, în privința soldurilor și a rulajelor.

Legăturile dintre conturile analitice și contul sintetic de care aparțin se stabilesc cu ajutorul următoarelor *corelații valorice*:

- *Suma soldurilor inițiale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală și de același sens cu soldul inițial al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_{ia} = Si$$

- *Suma rulajelor debitoare,* respectiv creditoare ale conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală cu rulajul debitor, respectiv creditor al contului sintetic, respectiv :

$$\sum_{i=1}^{n} r_{di} = R_D \quad ; \quad \sum_{i=1}^{n} r_{ci} = R_C$$

- *Suma soldurilor finale* ale conturilor analitice ale unui cont sintetic, trebuie să fie egală si de același sens cu soldul final al contului sintetic respectiv:

$$\sum_{i=1}^{n} s_{fi} = Sf$$

d) Finalitatea și utilizatorii informațiilor contabile, reflectă aportul datelor din conturi la întocmirea situațiilor financiare. După aceste criterii avem două categorii:

Scanned with OKEN Scanner

- *conturi de gestiune externă* care furnizează informațiile de bilanț;
- *conturile de gestiune internă* care furnizează informațiile pentru întocmirea contului de rezultate, analiză a costurilor și realizarea de previziuni.

În tabelul următor prezentăm *schema generală de clasificare* a conturilor după conținutul economic, pentru formarea unei imagini de ansamblu asupra *sistemului de conturi*:

Schema generală de clasificare a conturilor

Categoria	Clasa	Grupa	Conturi sintetice	Funcția contabilă
0	1	2	3	4
1.Conturi de bilanț	1.1.Conturi de capitaluri	1.1.1.Conturi de capitaluri proprii	101"Capital" 104"Prime legate de capital" 105"Diferențe din reevaluare" 106"Rezerve" 117"Rezultatul reportat" 121 "Profit si pierdere"	P P P P B B
		1.1.2. Conturi de provizioane pentru riscuri și cheltuieli	151 "Provizioane pentru riscuri și cheltuieli"	P
		1.1.3.Conturi de datorii pe termen lung	161"Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" 162"Credite bancare pe termen lung „ 168"Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate"	P P P
	1.2.Conturi de active imobilizate	1.2.1.Conturi de imobilizări necorporale	201"Cheltuieli de constituire" 203"Cheltuieli de dezvoltare" 205 "Concesiuni,brevete, licențe, mărci comerciale și alte valori similare" 207 "Fond comercial"	A A A A
		1.2.2.Conturi de imobilizări corporale	211"Terenuri și amenajări de terenuri" 212 "Construcții" 213 "Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"	A A A
		1.2.3.Conturi de imobilizări financiare	261"Titluri de participare deținute de filiale din cadrul grupului" 265"Alte titluri imobilizate" 267"Creanțe imobilizate"	A A A

Scanned with OKEN Scanner

	1.3.Conturi de stocuri		301 "Materii prime" 302 "Materii consumabile" 331 "Produse în curs de execuție" 345 "Produse finite" 371 "Mărfuri"	A A A A A
	1.4.Conturi de terți	1.4.1.Conturi de creanțe	411"Clienți" 413"Efecte de primit de la clienți" 445"Subvenții" 456 "Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" 461 "Debitori diverşi"	A A A A A
		1.4.2.Conturi de datorii pe termen scurt	401 "Furnizori" 403 "Efecte de plata" 404 "Furnizori de imobilizări" 421 "Personal-salarii datorate" 431 "Asigurări sociale" 437 "Ajutor de şomaj" 441 "Impozit pe profit/venit" 444 "Impozit pe venituri de natura salariilor" 462 "Creditori diverşi"	P P P P P P B P P
	1.5.Conturi de trezorerie	1.5.1.Conturi de investiții financiare pe termen scurt	502 "Acțiuni proprii" 503 "Acțiuni" 506 "Obligațiuni"	A A A
		1.5.2.Conturi de disponibilități bănești	511 "Valori de încasat" 512 "Conturi curente la bănci" 531 "Casa"	A B A
		1.5.3.Conturi de credite bancare pe termen scurt	518 "Dobânzi" 519 "Credite bancare pe termen scurt"	P P
	1.6.Conturi de regularizare		471 "Cheltuieli înregistrate în avans" 472 "Venituri înregistrate în avans"	A P
	1.7.Conturi rectificative	1.7.1.Conturi rectificative privind activele imobilizate	280 "Amortizări privind imobilizările necorporale" 281 "Amortizări privind imobilizările corporale" 296 "Provizioane privind deprecierea imobilizărilor financiare"	P P P
		1.7.2.Conturi rectificative privind activele circulante	391 "Provizioane pentru deprecierea materiilor prime" 393 "Provizioane pentru deprecierea producției în curs de execuție"	P P

Scanned with OKEN Scanner

			394 "Provizioane pentru deprecierea produselor" 397 "Provizioane pentru deprecierea mărfurilor" 491 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor-clienți" 496 "Provizioane pentru deprecierea creanțelor-debitori diverși" 591 "Provizioane pentru deprecierea investițiilor financiare la societăți din cadrul grupului"	P P P P P
2.Conturi de rezultate	2.1.Conturi de cheltuieli	2.1.1.Conturi de cheltuieli de exploatare	601 "Cheltuieli cu materii prime" 607 "Cheltuieli privind mărfurile" 611 "Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile" 641 "Cheltuieli cu salariile personalului" 658 "Alte cheltuieli de exploatare" 681 "Cheltuieli de exploatare privind amortizările si provizioanele"	A A A A A A
		2.1.2.Conturi de cheltuieli financiare	666 "Cheltuieli privind dobânzile" 667"Cheltuieli privind sconturile acordate" 686 "Cheltuieli financiare privind amortizările și provizioanele"	A A A
		2.1.3.Conturi de cheltuieli extraordinare	671"Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"	A
	2.2.Conturi de venituri	2.2.1.Conturi de venituri din exploatare	701"Venituri din vânzarea produselor finite" 707"Venituri din vânzarea mărfurilor" 711"Variația stocurilor" 722"Venituri din producția de imobilizări corporale" 781"Venituri din provizioane privind activitatea de exploatare"	P P P B P
		2.2.2.Conturi de venituri financiare	766"Venituri din dobânzi" 786"Venituri financiare din provizioane"	P P
		2.2.3.Conturi de venituri extraordinare	771"Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare	P

Scanned with OKEN Scanner

3.Conturi extrapatrimoniale	Conturi speciale	3.1. Conturi de ordine	8031"Imobilizări corporale luate cu chirie" 8032"Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare" 8033"Valori materiale primite în păstrare sau custodie"	- - -
		3.2.Conturi de evidență	801"Angajamente acordate" 802"Angajamente primite" 8034"Debitori scoși din activ urmăriți în continuare"	- - -
		3.3. Conturi bilanț	891 „Bilanț de deschidere" 892 „Bilanț de închidere"	
4.Conturi de decontări interne și calculație	Conturi de gestiune	4.1.Conturi de decontări interne	901"Decontări interne privind cheltuielile" 902"Decontări interne privind producția obținută" 903"Decontări interne privind diferențele de preț"	B B A
		4.2.Conturi de calculație	921"Cheltuielile activității de bază" 922"Cheltuielile activităților auxiliare" 923"Cheltuieli indirecte de producție" 924"Cheltuieli generale de administrație" 925"Cheltuieli de desfacere"	A A A A A

5.9. Planul de conturi general

Planul de conturi general este un tablou al tuturor conturilor folosite de către un sector de activitate al economiei naționale, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o *denumire și simbol cifric* fiind încadrat într-o *clasă și grupă* în raport cu un anumit *sistem de clasificare*. De asemenea pentru fiecare cont sintetic, este definit *conținutul economic, funcția contabilă și corespondențele cu alte conturi.*

Scanned with OKEN Scanner

Pentru clasificarea conturilor și ierarhizarea claselor și grupelor în cadrul planului general, s-au conturat două *criterii*: cel *bilanțier* și cel *funcțional sau procesual*[73].

Conform *sistemului bilanțier*, conturile sunt clasificate și distribuite, în raport de structurile patrimoniale de activ și pasiv, cheltuieli și venituri, delimitate și ierarhizate în documentele de sinteza (bilanț, contul de profit și pierdere, note explicative și politici contabile, etc.

După sistemul funcțional sau procesual clasele, grupele și conturile sunt elaborate și ordonate în raport de *fluxul normal* al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic (constituirea capitalului, aprovizionarea, exploatarea (producția), desfacerea, repartizarea rezultatelor).

Conceptul utilizat în organizarea contabilității, influențează asupra conținutului planului de conturi.

Astfel în cazul *conceptului* de organizare a contabilității într-un *singur circuit* sau integrat, fiecare clasă și grupă, cuprinde toate conturile sintetice și analitice de gradul cel mai detaliat.

Conform conceptului de organizare a contabilității în *două circuite* sau diferențiat planul de conturi cuprinde două categorii de conturi: conturi pentru circuitul general al patrimoniului luat în ansamblul său și conturi destinate evidenței circuitului patrimonial intern, determinat de procesele transformatoare. Prima categorie cuprinde *conturile de bilanț și de rezultate* (cheltuieli si venituri), iar cea de-a doua categorie, *conturile de gestiune*.

Planul de conturi general, are la bază, schema de clasificare a conturilor în funcție de *conținutul lor economic*, și cuprinde următoarele *clase:*

Clasa 1	Conturi de capitaluri
Clasa 2	Conturi de imobilizări
Clasa 3	Conturi de stocuri și producție în curs de execuție
Clasa 4	Conturi de terți
Clasa 5	Conturi de trezorerie
Clasa 6	Conturi de cheltuieli
Clasa 7	Conturi de venituri
Clasa 8	Conturi speciale
Clasa 9	Conturi de gestiune

[73] Călin Oprea, Mihai Ristea – Bazele contabilității, Ed. Național, București, pag. 256

Scanned with OKEN Scanner

Corespunzător celor trei sectoare de activitate ale economiei naționale: *sectorul economic, sectorul instituțiilor publice și sectorul financiar-bancar*, planul de conturi general, se divide în trei cadre generale ale planurilor de conturi. Fiecare dintre aceste cadre generale, reunesc și coordonează toate planurile de conturi ale ramurilor de activitate din sectoarele respective.

Pentru *unitățile fără scop patrimonial* (fundații, asociații, etc.), a fost elaborat un plan de conturi distinct, specific acestor entități.

Simbolizarea cifrică a conturilor s-a făcut după *metoda sistemului zecimal* de codificare, potrivit căruia, conturile folosite într-un sector de activitate al economiei naționale, se împart în maximum 10 clase, fiecare clasă poate cuprinde maximum 10 grupe de conturi, fiecare grupă poate cuprinde maximum 10 conturi sintetice de gradul I, fiecare cont sintetic de gradul I se poate desfășura pe 10 conturi sintetice de gradul II sau subconturi, fiecare cont sintetic de gradul II se poate desfășura pe 10 conturi de gradul III, etc., în funcție de nevoile de detaliere a informațiilor furnizate de conturi.

Clasele de conturi sunt codificate cu o singură cifră de la 1 la 9.

Grupele de conturi din cadrul fiecărei clase sunt codificate cu două cifre: prima reprezentând simbolul clasei.

Conturile sintetice de gradul I sunt codificate cu trei cifre, primele două cifre reprezentând simbolul grupei.

Conturile sintetice de gradul II, sunt codificate cu patru cifre, primele trei cifre reprezentând simbolul contului sintetic de gradul I.

Pentru exemplificare, prezentam clasa I „Conturi de capitaluri", cuprinde: grupa 10 „Capital si rezerve", contul sintetic de gradul I, 101 „Capital", contul sintetic de gradul II (subcontul) 1012 „Capital subscris vărsat" .

Pentru planul de conturi general au fost elaborate norme metodologice de utilizare a conturilor de către Ministerul Finanțelor Publice, în vederea asigurării înregistrării uniforme a fiecărui tip de operație economico-financiare, la toate unitățile economice și pentru organizarea unitară a contabilității curente.

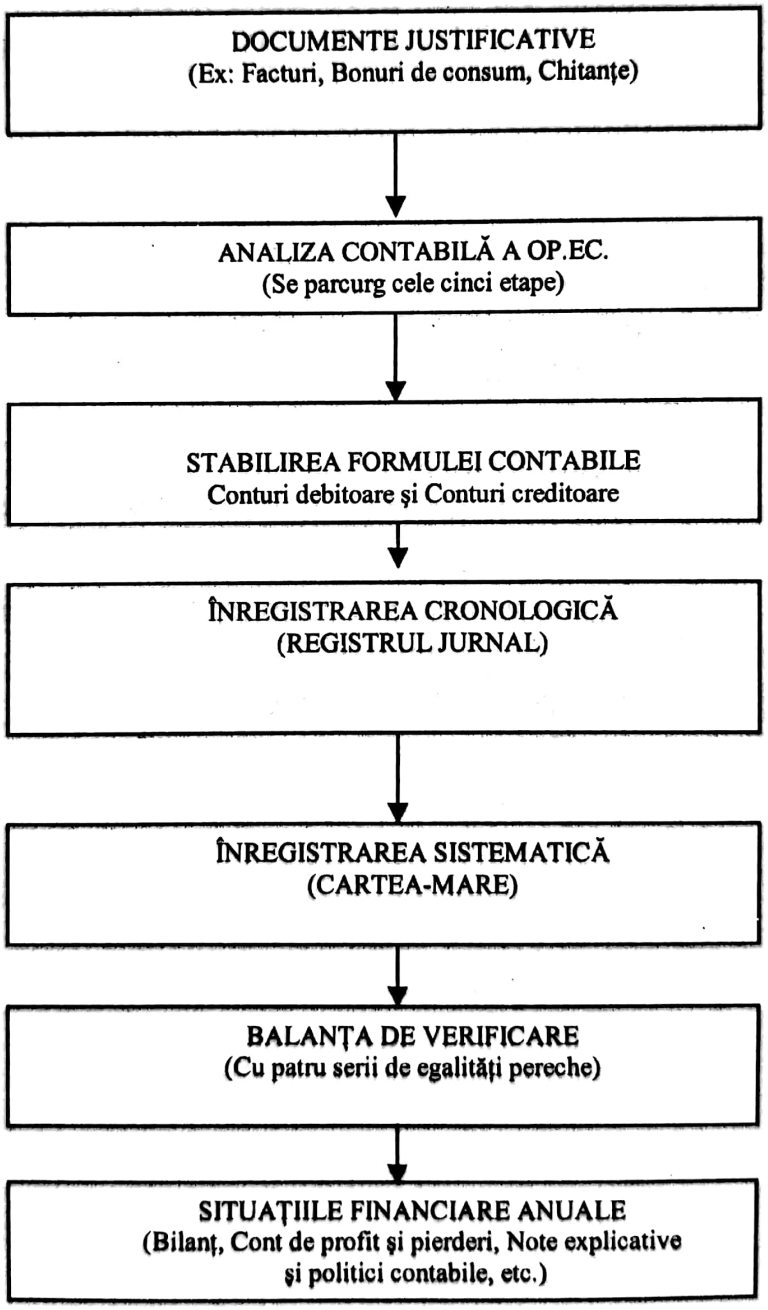
Având în vedere recomandările date de Uniunea Europeană, prin Directiva a IV-a, România a adoptat soluția planului de conturi general, *diferențiat pe două structuri:*

Scanned with OKEN Scanner

- *plan de conturi de bază*, utilizat de întreprinderile mari şi mijlocii
- *plan de conturi simplificat*, folosit pentru întreprinderile mici.

Modelul planului de conturi general (simplificat) adoptat în anul 2002, se prezintă în *Anexa I* de la sfârşitul lucrării.

Înregistrarea operaţiilor economico-financiare în conturi, evidenţa cronologică, sistematică, centralizatoare de sinteză şi raportare financiară se realizează conform *schemei* următoare:



Scanned with OKEN Scanner

Pentru *analiza structurală și funcțională a conturilor*, vom prezenta în *capitolul următor* cele mai reprezentative conturi utilizate de către întreprindere, la înregistrarea principalelor operații care intervin în activitatea sa, în cadrul unui circuit economic (cu exemplificări adecvate).

Prezentarea conturilor s-a făcut după conținutul economic, pornind de la clasa conturilor de bilanț, care cuprinde cele două mari categorii de conturi: de utilități și de resurse economice și continuând cu conturile de rezultate (procese), conturile speciale și cele de gestiune. Pentru exemplificare, am utilizat sistemul funcțional al fluxului de valori, în cadrul fazelor circuitului economic, pornind de la constituirea capitalului și încheind cu stabilirea rezultatului financiar prin închiderea conturilor de cheltuieli și venituri.

ÎNTREBĂRI:

1. Care este definiția contului?
2. Este necesară folosirea conturilor în contabilitate?
3. Care este deosebirea dintre cont și bilanț?
4. Definiți si caracterizați funcțiile contului?
5. Care sunt elementele care formează structura contului?
6. Ce se stabilește prin reguli de funcționare a conturilor pornind de la bilanț?
7. Care sunt cele două reguli generale de funcționare a conturilor?
8. Ce se înțelege prin dubla înregistrare?
9. Ce se înțelege prin corespondența conturilor?
10. Definiți analiza contabilă și precizați ce importanță are ea pentru contabilitate?
11. Care sunt etapele analizei contabile?
12. Ce este formula contabilă?
13. Cum se clasifică formele contabile?
14. Ce este stornarea și de câte feluri este aceasta?

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEME PROPUSE:

1. Determinați elementele contului „Casa", în baza următoarelor date:
- numerarul deținut în casierie de societate este de 500 lei;
- în cursul perioadei se depune în casa 200 lei, din contul de la bancă;
- se acordă un avans administratorului societății pentru achiziționarea unor materiale consumabile în valoare de 100 lei.

2. Determinați elementele contului „Mărfuri", în baza următoarelor date:
- valoarea stocului de mărfuri deținut de societate este de 500 lei;
- în cursul perioadei se achiziționează mărfuri în valoare de 200 lei;
- se vând mărfuri clienților în valoare de 300 lei.

3. Determinați elementele contului „Capital social nevărsat", în baza următoarelor date:
- valoarea capitalului subscris este de 2.000 lei;
- în urma depunerii aportului, se realizează capitalul social 2.000 lei.

4. Determinați elementele contului „Echipamente tehnologice", în baza următoarelor date:
- valoarea echipamentelor deținut de societate este de 40.000 lei;
- societatea achiziționează utilaje în valoare de 20.000 lei.

5. Determinați elementele contului „Produse finite", în baza următoarelor date:
- valoarea stocului de produse finite deținut de societate este de 800 lei;
- în cursul perioadei se obțin din producție proprie produse finite în valoare de 500 lei;
- se vând produse finite clienților în valoare de 700 lei.

6. Determinați elementele contului „Credite bancare pe termen scurt", în baza următoarelor date:
- societatea contractează un credit bancar pe termen scurt în valoare de 1.100 lei.

Scanned with OKEN Scanner

TESTE GRILĂ :

1. Contul poate fi definit ca :

a) procedeul metodei contabilității de o formă specială, folosit în mod curent pentru gruparea, ordonarea și sistematizarea informațiilor, pentru evidența și înregistrarea valorică și uneori cantitativă în ordine cronologică și sistematică a existenței și mișcărilor unui bun economic;

b) resursă de finanțare sau proces economic pe o anumită perioadă de timp;

c) un procedeu specific cunoașterii contabile prin care se stabilește existentul inițial, modificările ulterioare și situația finală a unei substanțe patrimoniale determinate.

2. Cele două părți ale contului se numesc:

a) debit și credit;

b) activ și pasiv;

c) debit și pasiv.

3. Debitul unui cont înregistrează:

a) creșterile de utilizări și scăderile de resurse;

b) creșterile de utilizări și creșterile de resurse;

c) scăderile de utilizări și scăderile de resurse.

4. Creditul unui cont înregistrează:

a) creșterile de utilizări și scăderile de resurse;

b) creșterile de utilizări și creșterile de resurse;

c) scăderile de utilizări și creșterile de resurse.

5. Debitul este acea parte a contului în care se înregistrează:

a) existențele inițiale și creșterile de active, micșorările și existențele finale de capitaluri proprii și datorii;

b) existențele inițiale și creșterile de capitaluri proprii și datorii, micșorările și existențele finale de active;

c) existențele inițiale și micșorările de active, creșterile și existențele finale de capitaluri proprii și datorii.

6. Creditul este acea parte a contului în care se înregistrează:

a) existențele inițiale și creșterile de active, micșorările și existențele finale de capitaluri proprii și datorii;

b) existențele inițiale și creșterile de capitaluri proprii și datorii, micșorările și existențele finale de active;

Scanned with OKEN Scanner

c) existențele inițiale și micșorările de active, creșterile și existențele finale de capitaluri proprii și datorii.

7. Următoarele formule $T\Sigma_D = Si_d + R_D$, $T\Sigma_C = R_C$ sunt specifice conturilor:
   a) de activ ;
   b) de pasiv;
   c) de activ și de pasiv.

8. Următoarele formule $T\Sigma_C = Si_c + R_C$, $T\Sigma_D = R_D$ sunt specifice conturilor:
   a) de activ ;
   b) de pasiv;
   c) de activ și de pasiv.

9. Soldul final al conturilor de activ se determină astfel:
   a) $T\Sigma_D > T\Sigma_C \Rightarrow S_D = T\Sigma_D - T\Sigma_C$;
   b) $T\Sigma_D = T\Sigma_C \Rightarrow S_0 = T\Sigma_D - T\Sigma$;
   c) $T\Sigma_C > T\Sigma_D \Rightarrow S_C = T\Sigma_C - T\Sigma_D$.

10. Conturile de activ se debitează cu:
   a) micșorările elementelor de activ;
   b) creșterile elementelor de activ;
   c) intrările elementelor de activ.

11. Conturile de activ prezintă sold final :
   a) debitor;
   b) creditor;
   c) debitor sau zero;

12. Conturile de pasiv încep să funcționeze prin a se credita și se creditează cu:
   a) creșterile elementelor de datorii și capitaluri proprii;
   b) micșorările elementelor de datorii și capitaluri proprii;
   c) existentele inițiale ale elementelor de datorii și capitaluri proprii.

13. Etapele analizei contabile sunt:
   a) stabilirea naturii, determinarea modificărilor, stabilirea conturilor corespondente, aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, redactarea formulei contabile;
   b) determinarea modificărilor, stabilirea conturilor corespondente, aplicarea regulilor de funcționare a conturilor, redactarea formulei contabile;
   c) stabilirea naturii, determinarea modificărilor, stabilirea conturilor corespondente, aplicarea regulilor de funcționare a conturilor.

Scanned with OKEN Scanner

14. În cazul achitării furnizorului de materii prime din contul curent de la bancă, conturile corespondente sunt:

a) „Materii prime" și „Furnizori";

b) „Cheltuieli cu materiile prime" și „Conturi la bănci în lei";

c) „Furnizori" și „Conturi la bănci în lei".

15. În cazul realizării capitalului social conturile corespondente sunt:

a) „Capital subscris nevărsat" și „Capital subscris vărsat";

b) „Capital subscris vărsat" și „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul";

c) „Capital subscris nevărsat" și „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul".

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 6

ANALIZA ŞI FUNCŢIONAREA CONTURILOR

Contul, ca procedeu specific al metodei contabilității reflectă existența şi mişcarea activelor şi pasivelor în toate fazele proprii circuitului economic, sub *dublul lor aspect*: *al utilității* (destinației) lor economice, ca bunuri, creanțe şi disponibilități băneşti şi *al resurselor* (raporturilor de proprietate), al provenienței sau originii, ca resurse de finanțare sub formă de datorii şi capitaluri proprii. De asemenea, contabilitatea prin intermediul contului reflectă *fazele de transformare* a utilităților, aflate în continuă mişcare, respectiv procesele economice, precum şi rezultatele financiare finale ale activității.

Pentru înregistrarea operațiilor economico – financiare în conturi este necesară *cunoaşterea etapelor analizei* contabile precum şi a unor reguli, norme, principii şi tratamente, privind funcționarea conturilor.

Prin analiza sistemului conturilor ne propunem ca pornind de la sistematizarea şi ordonarea acestora pe clase, grupe şi conturi sintetice prevăzute prin *planul de conturi general* să delimităm pentru cele mai reprezentative conturi *conținutul economic, funcția contabilă, principalele corespondente* şi semnificația soldului, însoțite de *exemplificări* adecvate care să faciliteze înțelegerea acestora.

6.1. Analiza şi funcționarea conturilor de bilanț

Conturile de bilanț evidențiază elementele de activ şi pasiv ce constituie obiectul reflectării bilanțiere. Aceste conturi asigură informații privind existența şi mişcarea *capitalurilor, imobilizărilor, stocurilor, creanțelor, datoriilor şi fluxurilor de trezorerie.*

6.1.1. Conținutul economic și funcționarea conturilor de capitaluri

Capitalul exprimă sub formă valorică, datoria întreprinderii față de persoanele fizice și juridice care prin aporturi proprii au asigurat finanțarea pe termen lung (> 1 an) a activității.

Conturile de capitaluri prin conținutul lor, evidențiază *resursele de finanțare stabile* aflate permanent la dispoziția întreprinderii.

Capitalurile întreprinderii sunt reflectate cu ajutorul *Clasei 1* din Planul de conturi general denumită „*Conturi de capitaluri*".

Sub aspectul *conținutului economic* aceste conturi reflectă: aporturile de capital (capitalul social), rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului, subvențiile pentru investiții (primite sau de primit), împrumuturile și datoriile asimilate capitalului (împrumuturi din emisiunea de obligațiuni, creditele bancare pe termen lung, dobânzile aferente acestor împrumuturi).

După *funcția contabilă* conturile de capitaluri sunt în general *conturi de pasiv. Excepție* fac conturile: 117 „Rezultatul reportat" și 121 „Profit și pierderi" care sunt *bifuncționale,* respectiv contul 129 „Repartizarea profitului" și 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor" care sunt de *activ.*

Se creditează (cu excepțiile prezentate) la constituirea capitalurilor prin aportul în natură sau/și în bani al proprietarilor (ca investitori), prin capitalizarea rezultatelor proprii, prin subvenții de la buget sau din alte resurse și prin operațiile interne de transformare a unor structuri de capitaluri proprii în alte structuri.

Se debitează cu micșorarea capitalurilor prin rambursare a capitalului social către asociați, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii, prin transformarea subvențiilor în venituri cu ocazia amortizării sau realizării activelor subvenționate și prin operațiile interne de transformare a unor capitaluri proprii în alte structuri.

Soldul conturilor de capitaluri este *creditor* și evidențiază capitalurile delimitate ca resurse permanente de care dispune societatea la un moment dat.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative conturi din această clasă: 101 „Capital" și 121 „Profit și pierderi".

Scanned with OKEN Scanner

Contul 101 „Capital"

După *conținutul economic* este un cont de capitaluri proprii, reflectând aporturile puse la dispoziția întreprinderii în mod permanent de către investitori (acționari, asociați) sub formă de participații. Este egal cu valoarea nominală totală a acțiunilor (la SA) sau părților sociale (la SRL) deținute de acționari sau asociați.

Capitalul social al întreprinderii îmbracă două forme: *subscris nevărsat și subscris vărsat.* Acestea se înregistrează distinct în contabilitate. Capitalul subscris *nevărsat* pe baza actelor de constituire a întreprinderii, iar capitalul subscris *vărsat*, pe baza documentelor justificative privind vărsămintele de capital (chitanțe, procese verbale de preluare a aportului în natură, etc.).

După *funcția contabilă* este un cont de pasiv. Se dezvoltă în două conturi sintetice de gradul II 1011 „Capital subscris nevărsat" și 1012 „Capital subscris vărsat".

Se creditează la subscrierea capitalului sau la vărsarea acestuia după depunerea efectivă a aportului când are loc majorarea capitalului prin aporturi sau din alte surse.

Se debitează odată cu diminuarea capitalului ca urmare a retragerii aportului de către acționari sau la utilizarea capitalului pentru acoperirea pierderilor (1012) respectiv la vărsarea capitalului (1011).

Soldul contului *1011 „Capital subscris nevărsat"* este creditor și reflectă angajamentele, promisiunile de aport neonorate (nedepuse) de acționari și asociați.

Soldul contului *1012 „Capital subscris vărsat"* este creditor și reflectă aporturile efectiv depuse (vărsate) de acționari sau asociați.

Pentru reflectarea operațiunilor de subscriere, depunere sau retragere a aporturilor se utilizează pe lângă conturile de capitaluri și contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul" (cont bifuncțional din clasa 4 „Conturi de terți").

Constituirea capitalului se realizează în trei momente:

- subscrierea capitalului sau înregistrarea promisiunii de aport:

456 „Decontări cu asociații"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"

Scanned with OKEN Scanner

- depunerea efectivă a aportului:

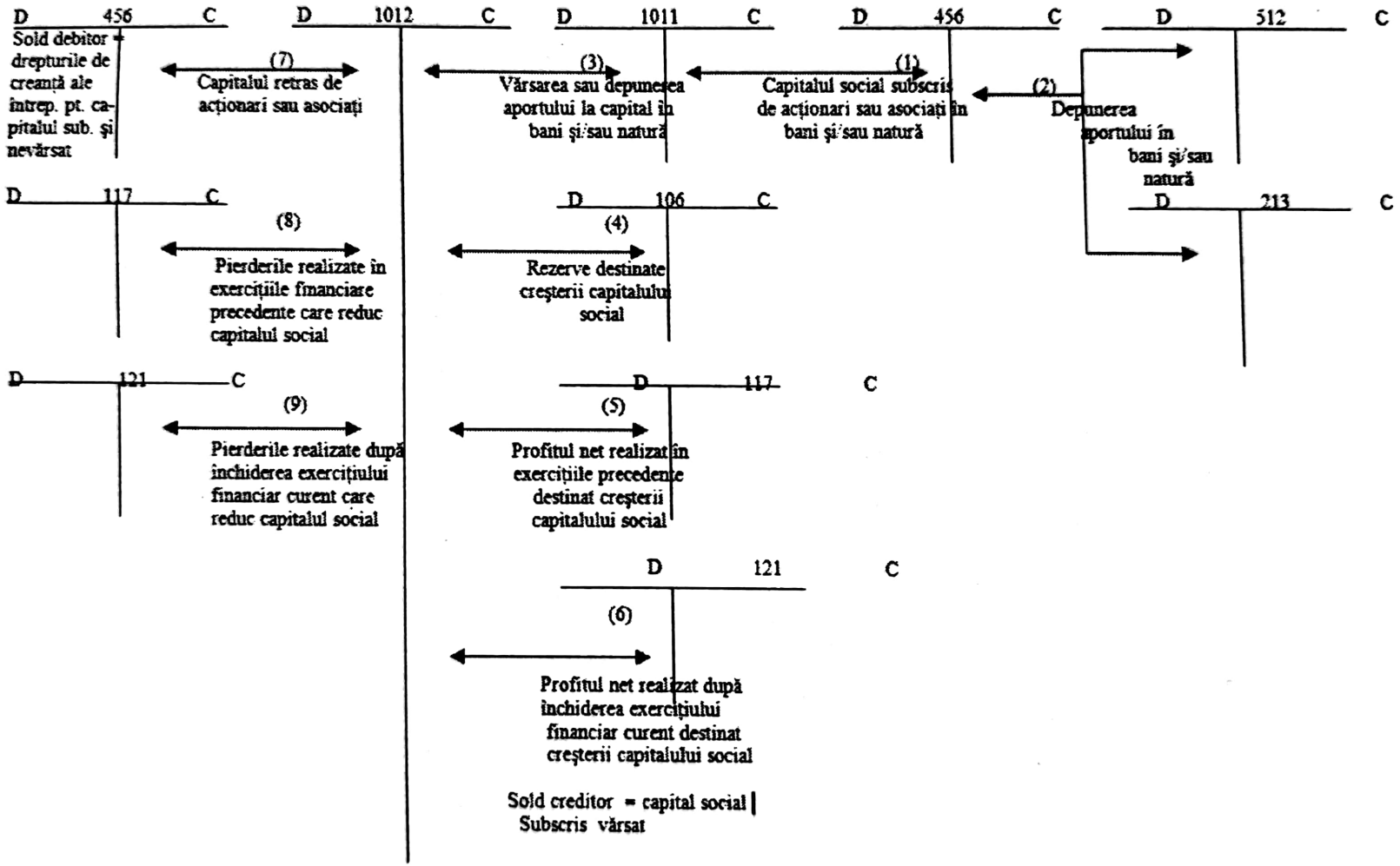
512 „Conturi curente la bănci"	=	456 „Decontări cu acționarii / asociații privind capitalul"

- vărsarea capitalului (certificarea depunerii capitalului)

1011 „Capital sub. nevărsat"	=	1012 „Capital sub. vărsat"

Schematic funcționarea contului 101 „Capital social", se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner



Scanned with OKEN Scanner

Contul 121 „Profit şi pierderi"
După *conținutul economic* este un cont de capitaluri proprii reflectând rezultatul perioadei (profit sau pierderi). Este utilizat de regulă la sfârşitul perioadei pentru închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri.
După *funcția contabilă* este un cont *bifuncțional.*
Se creditează la sfârşitul perioadei (lunar sau anual) când are loc închiderea conturilor de venituri, prin preluarea soldului acestora:

Conturi de venituri (Clasa 7 „Venituri") 701, 702	=	121 „Profit şi pierderi"

Se debitează la sfârşitul perioadei, odată cu închiderea conturilor de cheltuieli prin preluarea soldurilor acestora:

121 „Profit şi pierderi"	=	Conturi de cheltuieli (Clasa 6 „Cheltuieli") 601, 602 ....

De asemenea poate evidenția profitul curent nerepartizat sau pierderile curente neacoperite.
Soldul contului poate fi:
- *creditor* atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile reflectând *profitul perioadei*;
- *debitor* atunci când veniturile sunt inferioare cheltuielilor reflectând *pierderea perioadei.*

Aplicații:

1. Pe baza actelor constitutive se înființează S.C. „ABC" SRL cu un capital subscris de 2.000 lei divizat în 200 părți sociale a 10 lei partea socială. Capitalul este subscris de doi asociați:
- asociatul „A" deține 120 părți sociale ce reprezintă numerar depus în cont la BDR Timişoara;

Scanned with OKEN Scanner

- asociatul „C" deține 80 de părți sociale reprezentând aport în natură respectiv un calculator.

Analiza operației necesită evidențierea celor trei momente prezentate respectiv: subscrierea capitalului, depunerea aportului și vărsarea efectivă a capitalului.

Analiza contabilă a operației

Se parcurg cele cinci etape ale analizei contabile prezentate în capitolul precedent (paragraful 5.6).

a) subscrierea capitalului

1) *Natura operației:* Subscrierea capitalului social;

2) *Influența operației asupra patrimoniului.* Operațiunea produce o creștere a creanței față de asociați cu 2.000 lei și o creștere a capitalului social subscris și nevărsat cu aceeași sumă de 2.000 lei.

Tipul de modificare bilanțieră este de forma: A+x = D + (Cp+x);

3) *Conturile corespondente* sunt: 456 „Decontări cu asociații privind capitalul " și 1011 „Capital subscris nevărsat";

4) Potrivit *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 456 „Decontări cu asociații privind capitalul" fiind cont de activ, de creanțe se debitează cu creșterea de activ, iar contul 1011 „Capital subscris nevărsat" fiind de pasiv se va credita cu creșterea de pasiv.

5) *Formula contabilă* este:

456 „Decontări cu asociații privind capitalul"	=	1011 „Capital subscris nevărsat"	2.000

b). Asociatul „A" depune capitalul subscris în sumă de 1.200 lei la BRD în contul de disponibil, conform foii de vărsământ, iar asociatul „C" depune aportul la capital în natură reprezentând un calculator evaluat la 800 lei, pe baza procesului verbal de predare – primire.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației:* Depunerea aportului în bani și natură;

Scanned with OKEN Scanner

2) *Elementele bilanţiere care se modifică sunt*: mobilier şi aparatură birotică şi disponibilul la bancă, din activul bilanţului care cresc şi concomitent şi cu aceeaşi sumă scad drepturile de creanţă faţă de asociaţi, tot din activ.
Tipul de modificare bilanţieră este de forma: $A+(x_1+x_2) - x = D + Cp$; unde $x= x_1+x_2$
3) *Conturile corespondente* sunt: 214 „Mobilier, aparatură birotică şi alte active corporale"; 512 „Conturi curente la bănci" şi 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul"
4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, conturile 214 „Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale" şi 512 „Conturi curente la bănci" fiind conturi de activ se debitează cu creşterile de activ, iar contul 456 „Decontări cu asociaţii privind capitalul" fiind tot de activ se creditează cu micşorarea de activ.
5) Formula contabilă este:

%	=	456 „Decontări cu	2.000
214 „Mobilier, aparatură birotică ..."		asociaţii privind cap"	800
512 „Conturi curente la bănci"			1.200

c). Se înregistrează constituirea efectivă (vărsarea) a capitalului social în sumă de 2.000 lei.

Analiza contabilă a operaţiei
1) *Natura operaţiei:* Înregistrarea realizării (vărsarea) capitalului;
2) *Elementele bilanţiere care se modifică* sunt din pasiv, respectiv capitalul social subscris şi nevărsat care scade şi concomitent şi cu aceeaşi sumă creşte capitalul subscris şi vărsat .
Ecuaţia bilanţieră este de forma: A=D+(Cp-x+x)
3) *Conturile corespondente* sunt: 1011 „Capital subscris nevărsat" şi 1012 „Capital subscris vărsat"
4) Potrivit *regulilor de funcţionare* a conturilor, contul 1011 „Capitalul subscris nevărsat", cont de pasiv se debitează cu micşorarea de pasiv iar

Scanned with OKEN Scanner

contul 1012 „Capitalul subscris vărsat" tot cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este*:

1011 „Capital subscris nevărsat"	=	1012 „Capital subscris vărsat"	2.000

2. Se încorporează rezervele în capitalul social, în valoare de 500 lei.

Analiza contabilă a operaţiei
1) Prin natura sa *operaţia generează* o transformare internă a unor structuri de capitaluri proprii reflectând majorarea capitalului social pe seama rezervelor proprii ale întreprinderii;
2) *Elementele care se modifică* sunt din pasiv, rezervele care scad şi concomitent şi cu aceeaşi sumă creşte capitalul subscris şi vărsat.
Ecuaţia bilanţieră este de forma: A = D + (Cp – X + X)
3) *Conturile corespondente* sunt: 106 „Rezerve" şi 1012 „Capital subscris vărsat"
4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, contul 106 „Rezerve", cont de pasiv se debitează cu micşorarea de pasiv iar contul 1012 „Capital subscris vărsat", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este:*

106 „Rezerve"	=	1012 „Capital subscris vărsat"	500

6.1.2. Conţinutul economic şi funcţionarea conturilor de imobilizări

Imobilizările (activele imobilizate) evidenţiază fluxurile de valori economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea întreprinderii, care nu se consumă la prima utilizare iar valoarea lor se

Scanned with OKEN Scanner

recuperează eșalonat prin includerea sistematică în cheltuielile mai multor perioade în funcție de durata de viață utilă.
Activele imobilizate deținute de întreprinderi sunt reflectate cu ajutorul *Clasei 2* din Planul de conturi general *„Conturi de imobilizări".*
Sub aspectul *conținutului economic* conturile din această clasă reflectă activele deținute pe o perioadă îndelungată sub forma: imobilizărilor necorporale, corporale și financiare precum și deprecierile ireversibile și reversibile ale acestora (amortizări , provizioane și ajustări).
După *funcția contabilă* conturile de imobilizări sunt în general conturi de *activ. Excepție* fac conturile: 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare" precum și conturile din grupa 28 „Amortizări privind imobilizările" și 29 „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor" care sunt conturi de *pasiv*.
Conturile de imobilizări (cu excepțiile prezentate) *se debitează* cu intrările de active imobilizate prin achiziții, subvenții, donații, producție proprie sau pe alte căi și *se creditează* cu ieșirile de imobilizări prin cedare (vânzare), casare sau alte căi.
Soldul conturilor este *debitor* și reflectă valoarea de intrare (costul de achiziție, costul de producție, etc.) al imobilizărilor existente în gestiunea întreprinderii la un moment dat.
Conturile de amortizări reflectă deprecierile ireversibile suferite de imobilizări în cursul perioadei iar cele de ajustări deprecierile reversibile. Acestea sunt contabilizate prin afectarea cheltuielilor de exploatare ale întreprinderii.
Considerăm ca fiind cele mai reprezentative conturi din această clasă:
201 „Cheltuieli de constituire"
213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"
281 „Amortizări privind imobilizările corporale"

Contul 201 „Cheltuieli de constituire"
După *conținutul economic* este un cont de imobilizări necorporale (nereprezentate printr-un bun fizic concret) reflectând cheltuielile (plățile și angajamentele) ocazionate de înființarea și dezvoltarea unei întreprinderi cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, de prospectare a pieței, cu emisiunea de acțiuni, etc.
După *funcția contabilă* este un cont de *activ*.

Scanned with OKEN Scanner

Se debitează cu cheltuielile ocazionate de înființarea și dezvoltarea unei persoane juridice în corespondență cu conturile care arată natura obligației sau modalitatea de plată.

201 „Cheltuieli de constituire"	=	%
		404 „Furnizori de imobilizări"
		462 „Creditori diverși"
		(la înființare)
		531 „Casa"
		512 „Cont curent la bănci"

Se creditează la scăderea din gestiune a cheltuielilor de constituire după amortizarea completă (max. 5 ani):
- înregistrarea amortizării:

6811 „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor"	=	2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire"

- scăderea gestiunii:

2801„Amortizarea cheltuielilor de constituire"	=	201 „Cheltuieli de constituire"

Soldul contului este debitor și exprimă valoarea de intrare (costul) a cheltuielilor de constituire înregistrate de întreprindere.

Contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații"
După *conținutul economic* este un cont de imobilizări corporale reflectând mașinile, utilajele, instalațiile de lucru, aparatele, instalațiile de măsurare, control și reglare, mijloacele de transport, animalele și plantațiile deținute de întreprindere în decursul unei perioade determinate. Sunt asimilate conceptului generic de „mijloace fixe" definite de legislația în vigoare ca fiind acele active care:

Scanned with OKEN Scanner

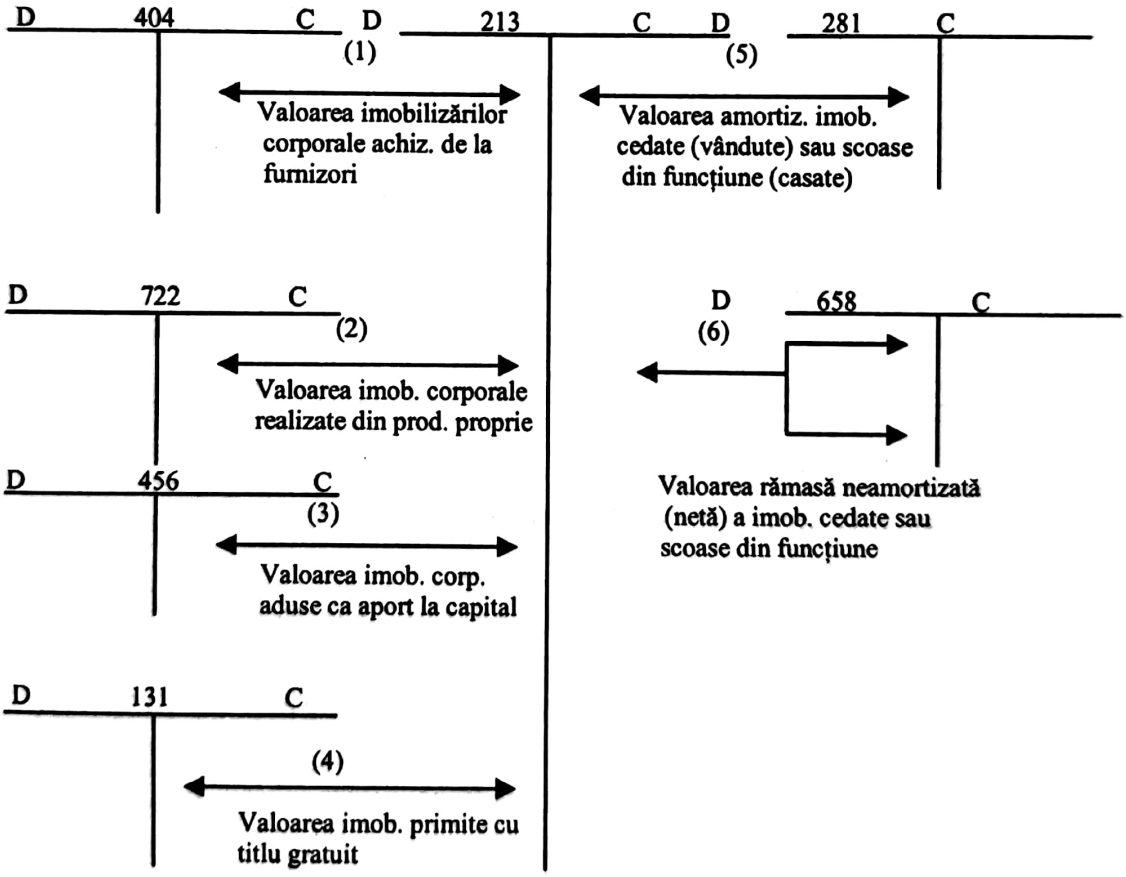
- sunt deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri și prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- este posibil a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade (> 12 luni);
- au o valoare mai mare decât limita stabilită de legislația în vigoare .

După *funcția contabilă* este un cont de *activ.*

Se debitează cu instalațiile tehnice, mijloacele de transport, animalele și plantațiile intrate în întreprindere prin achiziții, donații, producție proprie, subvenții, etc. și *se creditează* la ieșirea acestora prin cedare sau casare.

Soldul este debitor și reflectă valoarea de intrare a imobilizărilor de natura instalațiilor tehnice, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor deținute de întreprindere la un moment dat.

Schematic funcționarea contului 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații" se prezintă astfel:



Sold debitor = valoarea de intrare a imobilizărilor corporale existente în gestiune

Scanned with OKEN Scanner

Contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale"

După *conținutul economic* este un cont rectificativ al valorii de intrare a imobilizărilor corporale, reflectând includerea sistematică a valorii amortizabile pe cheltuielile de exploatare în funcție de durata de viață utilă.

După *funcția contabilă* este un cont de *pasiv.*

Se creditează la includerea pe cheltuielile perioadei a amortizării repartizate sistematic (lunar):

6811 „Cheltuieli cu amortizarea imobilizărilor"	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale"

Se debitează cu valoarea înregistrată a amortizării imobilizărilor corporale ieşite din gestiunea întreprinderii prin cedare sau casare:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	% 212 „Construcții" 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații" 214 „Mobilier, aparatură birotică, ec. de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale"

Soldul contului este creditor şi reflectă valoarea amortizării imobilizărilor corporale înregistrată la un moment dat.

Aplicații:

1. SC „ABC" SRL achiziționează un utilaj de la furnizorul „K" în valoare de 3.000 lei cost de achiziție, conform facturii fiscale (SC „ABC" şi „K" nu sunt plătitoare de TVA).

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației* o reprezintă achiziționarea (cumpărarea) de utilaje. (3)

2) Această operație produce o creştere a valorii imobilizărilor corporale(a instalațiilor tehnice) şi concomitent şi cu aceeaşi sumă creşte datoria față de furnizorii de imobilizări.

Ecuația bilanțieră este de forma:A + X = (D + X) + Cp

3) *Conturile corespondente* sunt: 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații"şi 404 „Furnizori de imobilizări".

4) Pe baza *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații", cont de activ de debitează cu creşterea de activ, iar contul 404 „Furnizori de imobilizări", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.

5) *Formula contabilă* este:

213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații"	=	404 „Furnizori de imobilizări	3.000

2. Pe baza procesului verbal de scoatere din funcțiune se înregistrează scoaterea din folosință (casare) a unui utilaj complet amortizat, a cărui valoare de înregistrare (de intrare) este de 2.500 lei.

Analiza contabilă a operației

1) N*atura operației*: Ieşirii din patrimoniu a unui utilaj;

2) Această operație produce o scădere a valorii imobilizărilor corporale respectiv a instalațiilor tehnice şi concomitent şi cu aceeaşi sumă scade amortizarea imobilizărilor corporale.

Ecuația bilanțieră este de forma:A + X = (D + X) + Cp

3) *Conturile corespondente* sunt: 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații"şi 281 „Amortizarea imobilizărilor corporale".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații", cont de activ se

Scanned with OKEN Scanner

creditează cu scăderea de activ, iar contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.
5) *Formula contabilă* este:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale"	=	213 „Instalaţii tehnice mijloace de transport, animale şi plantaţii"	2.500

6.1.3. Conţinutul economic şi funcţionarea conturilor de stocuri şi producţie în curs de execuţie

Stocurile de valori materiale şi comenzile în curs de execuţie cuprind totalitatea bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii, achiziţionate sau produse în scopul consumării lor în procesul de producţie, sau pentru a fi vândute în aceeaşi stare, sau după ce au suferit o prelucrare şi se aşteaptă a fi realizate în termen de 12 luni de la data bilanţului.

Stocurile fac parte din grupa bilanţieră *„Active circulante"* prezentând următoarele *caracteristici:*
- se află succesiv şi neîntrerupt în diferite faze ale procesului de producţie şi comercializare;
- sunt destinate consumului la prima utilizare (materiile prime, etc.) sau a fi vândute în aceeaşi stare (mărfurile) sau după prelucrare (produsele);
- contribuie la realizarea cifrei de afaceri şi la valorificarea capitalului.

Conturile cu ajutorul cărora se asigură contabilitatea stocurilor sunt reflectate cu ajutorul clasei 3 *„Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie".*

Sub aspectul *conţinutului economic* reflectă activele circulante materiale de natura: materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, produselor finite, semifabricatelor, produselor reziduale, mărfurilor, animalelor şi păsărilor, ambalajelor, producţiei şi lucrărilor în curs de execuţie deţinute de agenţii economici.
Înregistrarea în contabilitate a stocurilor se face în funcţie de valoarea de intrare în gestiune, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- bunurile procurate din afară, achiziţionate cu titlu oneros se înregistrează în contabilitate la costul de achiziţie;
- bunurile obţinute din producţie proprie sunt evaluate şi înregistrate în contabilitate la costul de producţie.

La ieşirea din gestiune, evaluarea stocurilor se face utilizând una din următoarele metode:
- metoda identificării specifice;
- metoda costului mediu ponderat;
- metoda prima intrare – prima ieşire (FIFO: First in – First out);
- metoda ultima intrare – prima ieşire (LIFO: Last in – First out);
- metoda costului standard.

După *funcţia contabilă* conturile de stocuri şi producţie în curs de execuţie sunt în general *conturi de activ. Excepţie* fac conturile 308 „Diferenţe de preţ la materii prime şi materiale", 348 „Diferenţe de preţ la produse", 368 „Diferenţe de preţ la animale şi păsări" şi 388 „Diferenţe de preţ la ambalaje" care sunt *conturi bifuncţionale;* precum şi contul 378 „Diferenţe de preţ la mărfuri", respectiv grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei in curs de execuţie", care sunt *conturi de pasiv.*

Se debitează (cu excepţiile prezentate) cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea întreprinderii prin achiziţionare de la furnizori, aduse ca aport în natură de către asociaţi, realizate din producţie proprie, primite ca donaţii cu titlu gratuit şi din alte surse (plusuri la inventar).

Se creditează cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea întreprinderii prin consum, vânzare, etc.

Soldul debitor al conturilor de stocuri reprezintă valoarea de intrare a bunurilor aflate în gestiune la un moment dat (valoarea stocurilor la preţ de înregistrare).

Contabilitatea analitică a stocurilor se organizează *pe gestiuni*, iar în cadrul gestiunilor pe grupe sau subgrupe de bunuri şi se ţine cantitativ – valoric sau numai valoric.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative conturi de stocuri următoarele:
301 „Materii prime"
331 „Producţie în curs de execuţie
345 „Produse finite"
371 „Mărfuri"

Scanned with OKEN Scanner

Contul 301 „Materii prime"

Sub aspectul *conținutului economic* este un cont de active circulante materiale, achiziționate sau produse în vederea consumului în procesul tehnologic pentru obținerea de produse și care de regulă se regăsesc în substanța produsului finit fie în aceeași formă fie într-o formă transformată.

După *funcția contabilă* este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii prin:

- achiziții de la furnizori:

%	=	401 „Furnizori"
301 „Materii prime"		
4426 „TVA deductibilă"		

- plusuri de inventar, donații primite cu titlu gratuit:

301 „Materii prime"	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime"
301 „Materii prime"	=	758 „ Alte venituri din exploatare" (donațiile)

Se creditează cu valoarea materiilor prime ieșite din întreprindere prin:

- consum în procesul de producție, lipsă la inventar și pierderi din deprecieri:

601 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 „Materii prime"

- vânzare (se trec în gestiunea de mărfuri vânzându-se ca atare):

371 „Mărfuri"	=	301 „Materii prime"

Scanned with OKEN Scanner

- cedare ca donații sau distruse de calamități naturale:

%	=	301 „Materii prime"
658 „Alte cheltuieli de exploatare" (donații)		
671 „Cheltuieli cu calamitățile"		

Soldul contului este debitor și reflectă valoarea materiilor prime aflate în stoc la preț de înregistrare.

Similar funcționează și conturile 302 „Materiale consumabile" și 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"

Contul 331 „Produse în curs de execuție"

După *conținutul economic* este un cont de stocuri aflate în curs de fabricație reflectând producția neterminată care nu a trecut prin toate fazele de prelucrare prevăzute de procesul tehnologic aflându-se în faze intermediare de prelucrare pe mașini, utilaje, agregate.

După *funcția contabilă* este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea la cost de producție a stocului de produse în curs de execuție la sfârșitul perioadei stabilită pe bază de inventar:

331 „Produse în curs de execuție"	=	711 „Variația stocurilor"

Se creditează cu scăderea din gestiune a valorii producției în curs de execuție, la începutul perioadei următoare:

711 „Variația stocurilor"	=	331 „Produse în curs de execuție"

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea la cost de producție a produselor aflate în curs de execuție la sfârșitul perioadei (sfârșitul lunii).

Scanned with OKEN Scanner

Contul 345 „Produse finite"

După *conținutul economic* este un cont de stocuri fabricate care au parcurs integral fazele procesului tehnologic, fiind depozitate în vederea vânzării sau consumului propriu.

După *funcția contabilă* este un cont de *activ*.

Se debitează cu valoarea la preț de înregistrare sau cost de producție a produselor finite intrate în gestiune (depozit) inclusiv plusurile de inventar.

345 „Produse finite"	=	711 „Variația stocurilor"

Se creditează cu produsele finite ieşite din gestiune prin:

- vânzare, inclusiv minus de inventar (la descărcarea gestiunii):

711 „Variația stocurilor"	=	345 „Produse finite"

- consum în aceeaşi unitate:

%	=	345 „Produse finite"
301 „Materii prime"		
302 „Materiale consumabile"		
303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"		

- transfer la magazinele proprii de vânzare:

371 „Mărfuri"	=	345 „Produse finite"

- donații şi pierderi din calamități naturale:

%	=	345 „Produse finite"

Scanned with OKEN Scanner

658 „Alte cheltuieli de
exploatare" (donaţii)
671 „Cheltuieli cu calamităţile"

Soldul contului este debitor şi reflectă valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aflate în stoc la sfârşitul perioadei.

Contul 371 „Mărfuri"

După *conţinutul economic* este un cont de stocuri achiziţionate în vederea revânzării în aceeaşi stare sau după prelucrare ori produse în aceeaşi unitate fiind destinate vânzării prin magazine proprii.

După *funcţia contabilă* este un cont de *activ.*

Se debitează cu mărfurile intrate în unităţile comerciale (cu ridicata şi amănuntul) astfel:

- achiziţionate de la furnizori:

%	=	401 „Furnizori"
371 „Mărfuri"		
4426 „TVA deductibilă"		

- constatate în plus la inventar sau intrate prin donaţii:

---

371 „Mărfuri"	=	%
		607 „Cheltuieli cu mărfurile"
		758 „Alte venituri din exploatare" (donaţii)

- evidenţierea adaosului comercial şi a taxei pe valoarea adăugată neexigibilă incluse în *preţul de vânzare* pentru mărfurile intrate în unităţile cu amănuntul:

---

371 „Mărfuri"	=	%
		378 „Diferenţe de preţ la mărfuri"
		4428 „TVA neexigibilă"

Scanned with OKEN Scanner

- stocurile transferate de la alte gestiuni în vederea vânzării:

371 „Mărfuri"	=	%
		301 „Materii prime"
		302 „Materiale consumabile"
		303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"
		345 „Produse finite"

Se creditează cu mărfurile ieşite din unităţile comerciale prin:
- *vânzare en-gross* pe bază de factură (evidenţierea creanţei şi a veniturilor din vânzare):

411 „Clienți"	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 „TVA colectată"

(concomitent)
- scăderea gestiunii cu mărfurile vândute (evidenţiate la cost de achiziţie):

607 „Cheltuieli cu mărfurile" = 371 „Mărfuri"

- vânzarea de mărfuri prin magazinele cu amănuntul *(en – detail)* cu încasarea concomitentă:

531 „Casa"	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 „TVA colectată"

Scanned with OKEN Scanner

(concomitent)

- scăderea gestiunii cu mărfurile vândute (evidențiate la preț de vânzare cu amănuntul):

% = 371 „Mărfuri"
607 „Cheltuieli cu mărfurile"
378 „Diferențe de preț la mărfuri"
4428 „TVA neexigibilă"

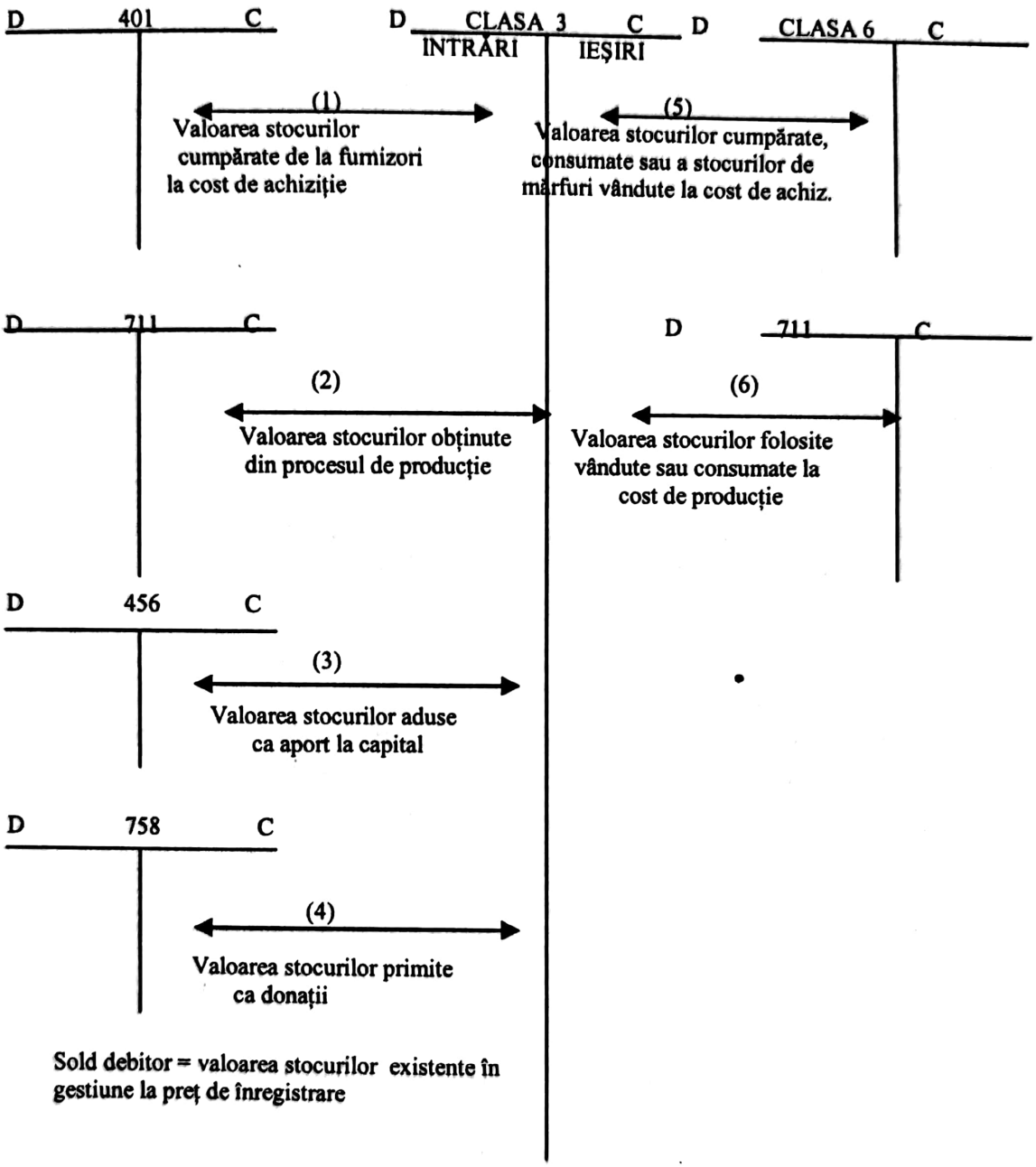
- donații și pierderi din calamități naturale:

% = 371 „Mărfuri"
658 „Alte cheltuieli de exploatare" (pentru donații)
671 „Cheltuieli cu calamitățile și alte evenimente extraordinare"

Soldul contului este debitor și reflectă valoarea de înregistrare a mărfurilor existente în stoc la un moment dat, care poate fi: costul de achiziție sau prețul de vânzare.

Scanned with OKEN Scanner

Mecanismul de funcţionare a *conturilor de stocuri* (clasa 3) se prezintă schematic astfel:



Aplicaţii:

1. Se înregistrează recepţia de materii prime de la furnizori conform facturii şi a notei de intrare – recepţie, în valoare de 6.000 lei. (unitatea nu este plătitoare de TVA).

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației:* Recepția (intrare) de materii prime;
2) Operația produce o creștere a valorii stocurilor de materii prime, concomitent și cu aceeași sumă o creștere a datoriilor față de furnizori.
Ecuația bilanțieră este de forma: A+x=(D+x)+Cp
3) *Conturile corespondente* sunt 301 „Materii prime" și 401 „Furnizori".
4) Pe baza *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 301 „Materii prime", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 401 „Furnizori" cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este*:

301 "Materii prime"	=	401 „Furnizori"	6.000

2. SC „ABC" SRL se aprovizionează cu mărfuri de la furnizorul „K" în valoare de 10.000 lei, conform facturii și a notei de intrare – recepție, TVA – 19%.

Analiza contabilă a operației

1*) Natura operației*: Aprovizionare (recepție) de mărfuri;
2) Această operație produce o creștere a valorii activelor determinată de creșterea stocului de mărfuri și a creanțelor față de bugetul de stat privind TVA deductibilă și concomitent creșterea datoriilor față de furnizori.
Ecuația bilanțieră este de forma: $A + X_1 + X_2 = (D + X) + Cp$
unde: $X_1 + X_2 = X$
3) *Conturile corespondente* sunt 371 „Mărfuri", 4426 „TVA deductibilă" și 401 „Furnizori".
4) Conform *regulilor de funcționare*, conturile 371 „Mărfuri" și 4426 „TVA deductibilă" sunt conturi de activ, se debitează cu creșterile de activ, iar contul 401 „Furnizori", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) Formula contabilă este:

%	=	401 „Furnizori"	11.900
371 „Mărfuri"			10.000
4426 „TVA deductibilă"			1.900

3. Se obțin din procesul de producție produse finite în valoare de 8.000 lei, înregistrate la prețul standard (prestabilit) conform bonului de predare – primire.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Obținerea de produse finite (intrare în gestiune);
2) Operațiunea duce la creşterea stocurilor de produse finite care generează venituri potențiale, ce determină creşteri de beneficii economice, componente ale capitalurilor proprii.
Ecuația bilanțieră este de forma: A + X = D + (Cp + V)
3) *Conturile corespondente* sunt: 345 „Produse finite" şi 711 „Variația stocurilor"
4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 345 „Produse finite", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 711 „Variația stocurilor", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este:*

345 „Produse finite"	=	711 „Variația stocurilor"	8.000

4. Se dau în consum (în procesul de producție), materii prime în valoare de 4.000 lei, conform bonului de consum.

Analiza contabilă a operației
1) *Natura operației*: Consumul de materii prime;

Scanned with OKEN Scanner

2)Operațiunea conduce la scăderea stocurilor de materii prime din activul bilanțier care generează cheltuieli ce determină reduceri de beneficii economice (a rezultatului ca element al capitalurilor proprii).
Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = D + (Cp – Ch)
unde: X = Ch
3) *Conturile corespondente* sunt: 601 „Cheltuieli cu materii prime" și 301 „Materii prime"
4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 601 „Cheltuieli cu materii prime", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 301 „Materii prime", cont de activ se creditează cu scăderea de activ.
5) *Formula contabilă este:*

601 „Cheltuieli cu materiile prime"	=	301 „Materii prime"	4.000

5. Se înregistrează descărcarea gestiunii depozitului, cu valoarea la preț de achiziție a mărfurilor vândute 6.000 lei.

Analiza contabilă a operației
1) *Natura operației*: Ieșire din gestiune a mărfurilor vândute;
2)Operațiunea conduce la scăderea stocurilor de mărfuri din activul bilanțier care generează cheltuieli ce determină reduceri de beneficii economice (a rezultatului ca element al capitalurilor proprii).
Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = D + (Cp – Ch)
unde: X = Ch, cu aceleași explicații ca la operațiunea 4
3) *Conturile corespondente* sunt: 607 „Cheltuieli privind mărfurile" și 371 „Mărfuri"
4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 607 „Cheltuieli privind mărfurile", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 371 „Mărfuri", cont de activ se creditează cu scăderea de activ.
5) *Formula contabilă este*:

607 „Cheltuieli privind mărfurile"	=	371 „Mărfuri"	6.000

Scanned with OKEN Scanner

6. Se înregistrează descărcarea gestiunii de produse finite, cu valoarea la prețul standard (de intrare) de 5.000 lei, aferentă produselor finite vândute.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Ieșire din gestiune a produselor finite vândute;

2) Operațiunea duce la scăderea veniturilor potențiale ca urmare a facturării (vânzării) produselor finite care au dus la creșteri de beneficii economice și concomitent scăderea de produse finite din activul bilanțului.

Ecuația bilanțieră este de forma:A – X = D + (Cp – V)

3) *Conturile corespondente* sunt: 345 „Produse finite" și 711 „Variația stocurilor"

4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 345 „produse finite", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 711 „Variația stocurilor", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.

5) *Formula contabilă este*:

711 „Variația stocurilor"	=	345 „Produse finite"	5.000

6.1.4. Conținutul economic și funcționarea conturilor de terți

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terții se organizează în scopul evidențierii *drepturilor* (creanțelor) și a *obligațiilor* (datoriilor) întreprinderii față de clienți, furnizori, salariați, stat, asigurările sociale, alte persoane juridice și fizice.

Contabilitatea creanțelor și obligațiilor evidențiază operațiile comerciale referitoare la livrările reciproce de bunuri între furnizori și clienți, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceștia.

Creanțele și datoriile întreprinderii se evidențiază la *valoarea lor nominală,* consemnată în documente iar cele în valută, se înregistrează în lei, la cursul de schimb la data efectuării operațiunilor, iar diferențele de

Scanned with OKEN Scanner

curs valutar apărute între data înregistrării creanței sau datoriei în valută și data încasării, respectiv plăților, se înregistrează la cheltuieli sau venituri financiare după caz.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, precum și a celorlalte datorii și creanțe se ține *pe categorii*, precum și pe fiecare *persoană juridică sau fizică* în parte.

Conturile cu ajutorul cărora se reflectă relațiile de decontare cu terții se regăsesc în *clasa 4 „Conturi de terți"* fiind cea mai complexă clasă de conturi. Pentru înțelegerea funcției contabile a conturilor din această clasă este necesară gruparea acestora în cadrul a *două categorii* distincte și analiza separată a acestora respectiv:

- *conturi de creanțe* care exprimă drepturi față de terți fiind conturi de activ;
- *conturi de datorii* care exprimă obligații față de terți fiind conturi de pasiv

A.Conturile de creanțe

Creanțele întreprinderii sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Conturile din această grupă evidențiază relațiile de decontare cu clienții și alte terțe persoane privind creanțele întreprinderii. Similar cu celelalte conturi care reflectă activele întreprinderii, furnizează informații de reflectare și control privind mărimea elementelor patrimoniale delimitate sub forma creanțelor.

Conturile de creanțe au funcție contabilă de activ.

În debitul lor se înregistrează dreptul de creanță asupra terților privind bunurile vândute, avansurile și aconturile acordate, precum și cele asupra acționarilor din operațiunile privind capitalul subscris și nevărsat.

Se creditează la decontarea creanțelor prin încasare, respectiv prin depunerea (vărsarea) aportului la capitalul social.

Soldul conturilor de creanțe este *debitor* și reprezintă creanțele întreprinderii asupra terțelor persoane juridice sau fizice.

Prin structura sa, sistemul de conturi se diferențiază pe categorii de creanțe, iar în cadrul fiecărei categorii se creează pentru fiecare persoană juridică sau fizică conturi analitice.

Scanned with OKEN Scanner

Conturile analitice se grupează pe termene de încasare: termen scurt – sub un an și lung - peste un an.

Considerăm ca fiind cel mai reprezentativ cont de terți, care exprimă drepturi sub formă de creanțe contul ***411 „Clienți".***

După *conținutul economic* este un cont de relații cu terții, exprimând drepturi ale întreprinderii față de beneficiari bunurilor livrate și serviciilor prestate pentru care s-au întocmit documente ce atestă transferul de proprietate (factura) fără însă a fi încasată contravaloarea acestora.

După *funcția contabilă* este un cont de *activ.*

Se debitează cu valoarea bunurilor livrate și serviciilor (pentru care s-a întocmit factura ca document ce atestă atât livrarea cât și dreptul de încasare), evidențiind creanța (dreptul) față de terți precum și generarea de beneficii economice viitoare sub forma veniturilor potențiale. (Dacă întreprinderea este plătitoare de TVA pe lângă valoarea bunurilor și serviciilor se va evidenția și taxa pe valoarea adăugată colectată):

---

411 „Clienți" = %
701 „Venituri din vânzarea prod. finite"
704 „Venituri din prestări de servicii"
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
70X „Venituri ...."
4427 „TVA colectată"

Se creditează la încasarea creanțelor în casierie sau conturi curente la bănci respectiv acceptarea în contul creanțelor a unor efecte comerciale (ex. biletul la ordin):

- încasarea:

% = 411 „Clienți"
531 „Casa în lei"
512 „Conturi curente la bănci"

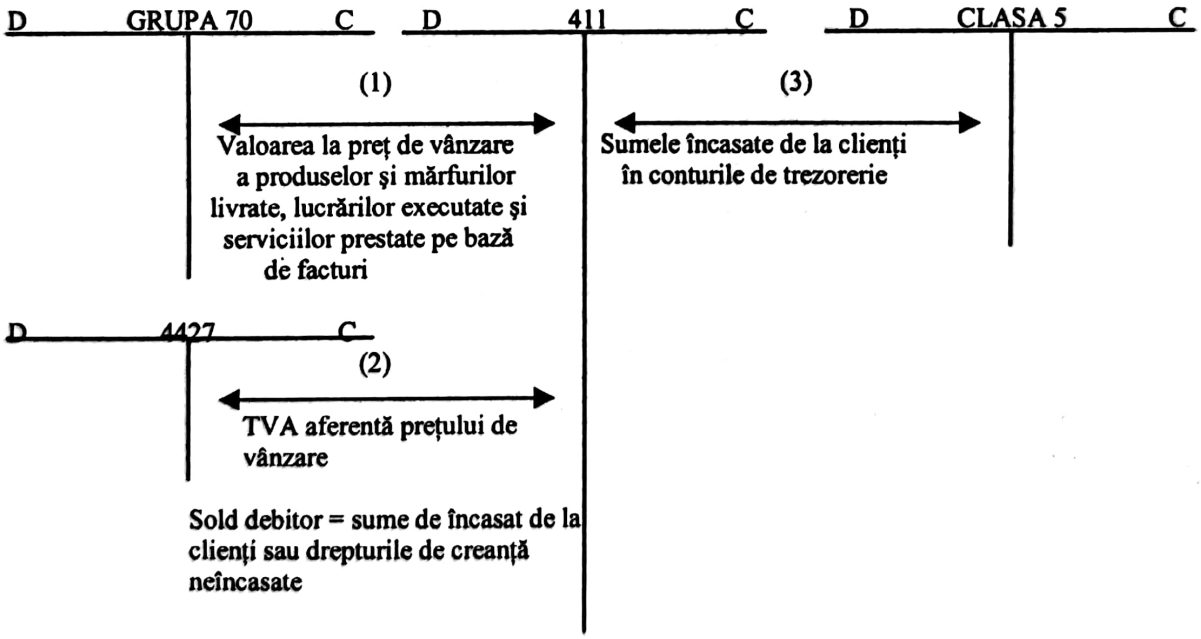
Scanned with OKEN Scanner

- acceptarea unor efecte comerciale în contul creanţelor:

413 „Efecte de primit de la clienţi"	=	411 „Clienţi"

Soldul debitor al contului reflectă creanţele (sumele de încasat) sau drepturile întreprinderii faţă de terţi pentru bunurile livrate şi serviciile prestate acestora dar nedecontate.
Similar contului 411 „Clienţi" funcţionează şi contul *461 „Debitori diverşi"* cu menţiunea că acesta se referă la creanţe ce nu se încadrează în activităţile curente, regulate, obişnuite; intervenind întâmplător, accidental şi care nu constituie activităţi principale sau de bază ale întreprinderii (ex. vânzarea de active imobilizate, emisiunea de obligaţiuni, etc.).

Prezentăm schematic mecanismul de funcţionare a conturilor de creanţe, pe exemplul contului 411 „Clienţi":



Aplicaţii:

1. Se înregistrează vânzarea de produse finite unui client pe credit comercial conform facturii, preţul de vânzare fiind 42.000 lei, TVA 19%.

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operaţiei

1) *Natura operaţiei:* Vânzare de produse finite;

2)Operaţia generează venituri, care determină creşteri de beneficii economice, componente ale capitalurilor proprii, concomitent cu creşterea creanţelor de încasat.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: $A + X = (D + X_1) + (Cp + V)$,

unde $X = X_1 + V$

3)*Conturile corespondente* sunt: 411 „Clienţi", 4427 „TVA colectată" şi 701 „Venituri din vânzarea produselor finite"

4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 411 „Clienţi", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar conturile 701 „Venituri din vânzarea produselor finite" şi 4427 „TVA colectată" conturi de pasiv se creditează cu creşterile de pasiv.

5) *Formula contabilă este*:

411 „Clienţi"	=	%	49.980	
		701 „Venituri din vânzarea prod. finite"	42.000	
		4427 „TVA colectată"		7.980

2. Pe baza extrasului de cont primit de la bancă se înregistrează încasarea unui client pentru suma de 9.500 lei.

Analiza contabilă a operaţiei

1) *Natura operaţiei*: Încasarea clientului prin bancă (virament)

2)Operaţia produce o creştere a disponibilităţilor băneşti din conturile curente şi concomitent şi cu aceeaşi sumă o scădere a creanţelor de încasat tot din activul bilanţului.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: $A + X - X = D + Cp$

3)*Conturile corespondente* sunt: 512 „Conturi curente la bănci" şi 411 „Clienţi"

4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 512 „Conturi curente la bănci", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 411 „Clienţi", cont de activ se creditează cu scăderea de activ;

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este*:

512 „Conturi curente la bănci"	=	411 „Clienţi"	9.500

B. Conturile de datorii

Datoriile întreprinderii faţă de alte persoane juridice sau fizice *se grupează* astfel: datorii faţă de furnizori de bunuri, lucrări şi servicii; datorii faţă de personal pentru drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; datorii faţă de organismele de asigurări sociale, protecţie socială şi asigurările sociale de sănătate; datorii faţă de stat privind impozitele, taxele şi vărsămintele; alte datorii.

În funcţie de exigibilitate, a termenului de decontare (de plată), datoriile se împart în două categorii: *datorii de trebuie plătite într-o perioadă până la un an* şi datorii ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an.

Preţul de evaluare şi înregistrare a datoriilor este egal cu valoarea nominală corespunzătoare stării de solvabilitate, respectiv suma de plătit pentru valoarea de întrebuinţare a contrapartidei acordată terţilor.

a) Conturile de datorii faţă de furnizori

Cel mai important cont sintetic din această grupă este contul: ***401 „Furnizori".***

După *conţinutul economic* este un cont de relaţii cu terţii, reflectând datorii, rezultate din achiziţii sau prestaţii de care a beneficiat întreprinderea şi care nu au fost decontate (achitate).

După *funcţia contabilă* este un cont de *pasiv*.

Se creditează cu valoarea datoriilor întreprinderii faţă de furnizori şi prestatori rezultate din achiziţii şi prestaţii facturate de terţi. (Pe lângă costul de achiziţie se evidenţiază şi taxa pe valoarea adăugată deductibilă).

%	=	401 „Furnizori"
301 „Materii prime"		
302 „Materiale consumabile"		
371 „Mărfuri"		
611 „Cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile"		
628 „Alte servicii prestate de terţi"		
4426 „TVA deductibilă"		

Scanned with OKEN Scanner

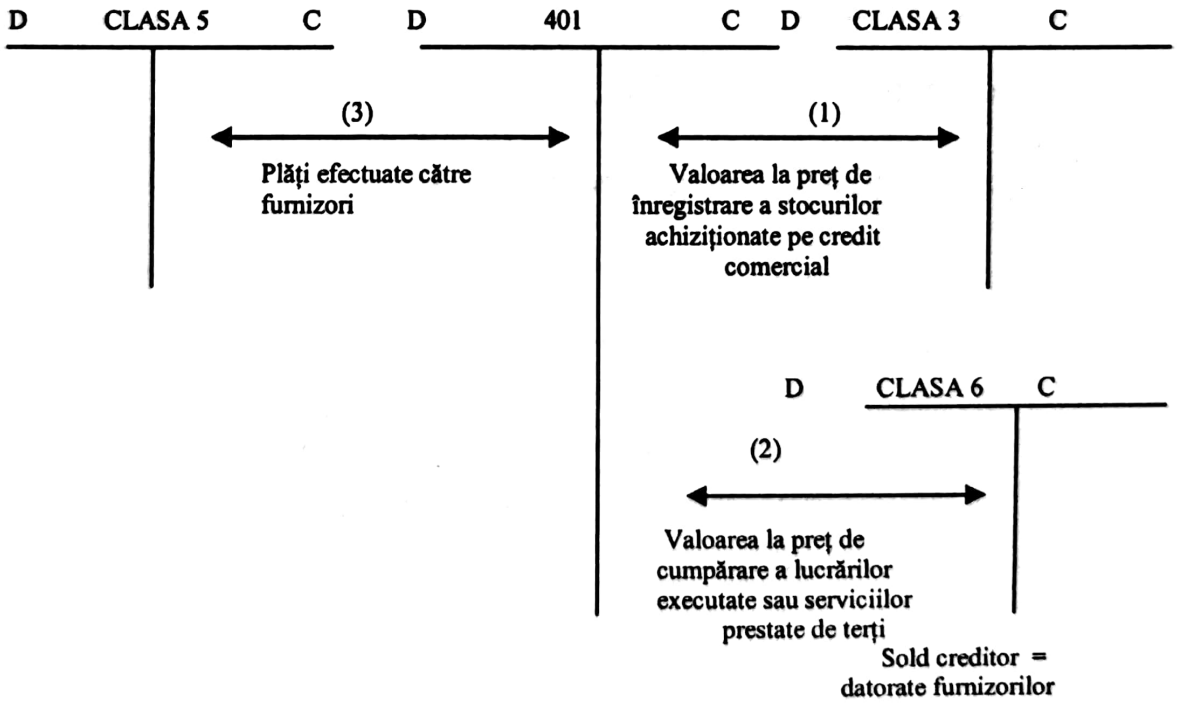
Se debitează la achitarea datoriilor față de furnizori sau acordare de efecte comerciale în contul datoriei:
- achitarea datoriei:

401 „Furnizori"	=	%
		531 „Casa"
		512 „Conturi curente la bănci"

- acordarea efectelor comerciale (ex. bilet la ordin) în contul datoriei:

401 „Furnizori"	=	403 „Efecte de plată"

Soldul creditor al contului reflectă datoriile întreprinderii față de furnizori și prestatori rezultate din achiziții și prestații facturate de terți dar neachitate.
Similar cu contul 401 „Furnizori" funcționează și contul ***404 „Furnizori de imobilizări"*** cu mențiunea că acesta reflectă datoriile față de furnizorii de active imobilizate.
Prezentăm mecanismul de funcționare a conturilor de datorii față de furnizori, schematic pe exemplul contului ***401 „Furnizori".***



Scanned with OKEN Scanner

b) Conturile de datorii faţă de personal

Salariul reprezintă preţul forţei de muncă, precum şi expresia valorică a acelei părţi din venitul naţional care este destinată consumului individual direct al salariaţilor în funcţie de munca prestată.

Consumul de muncă vie în procesul de producţie al întreprinderii, poartă denumirea de cheltuieli cu munca vie, constând din: salariile personalului, contribuţia întreprinderii la asigurările sociale; contribuţia întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de şomaj, contribuţia angajatorilor la fondul asigurărilor sociale de sănătate, etc.

Cel mai important cont din această grupă este: ***421 „Personal – salarii datorate".***

După *conţinutul economic* este un cont de datorii, exprimând obligaţiile întreprinderii faţă de personal pentru munca prestată în favoarea întreprinderii.

După *funcţia contabilă* este un cont de *pasiv.*

Se creditează cu datoriile întreprinderii faţă de personal pentru munca prestată, reprezentând salariile datorate ce afectează cheltuielile întreprinderii.

641 „Cheltuieli cu salariile"	=	421 „Personal – salarii datorate"

Se debitează cu reţinerile din salarii, şi cu plata salariilor în favoarea personalului:

- reţinerile din salarii (CAS, şomaj, impozite, etc.)

421 „Personal – salarii datorate"	=	%
		431 „Asigurări sociale"
		437 „Ajutor de şomaj"
		444 „Impozit pe salarii"

Scanned with OKEN Scanner

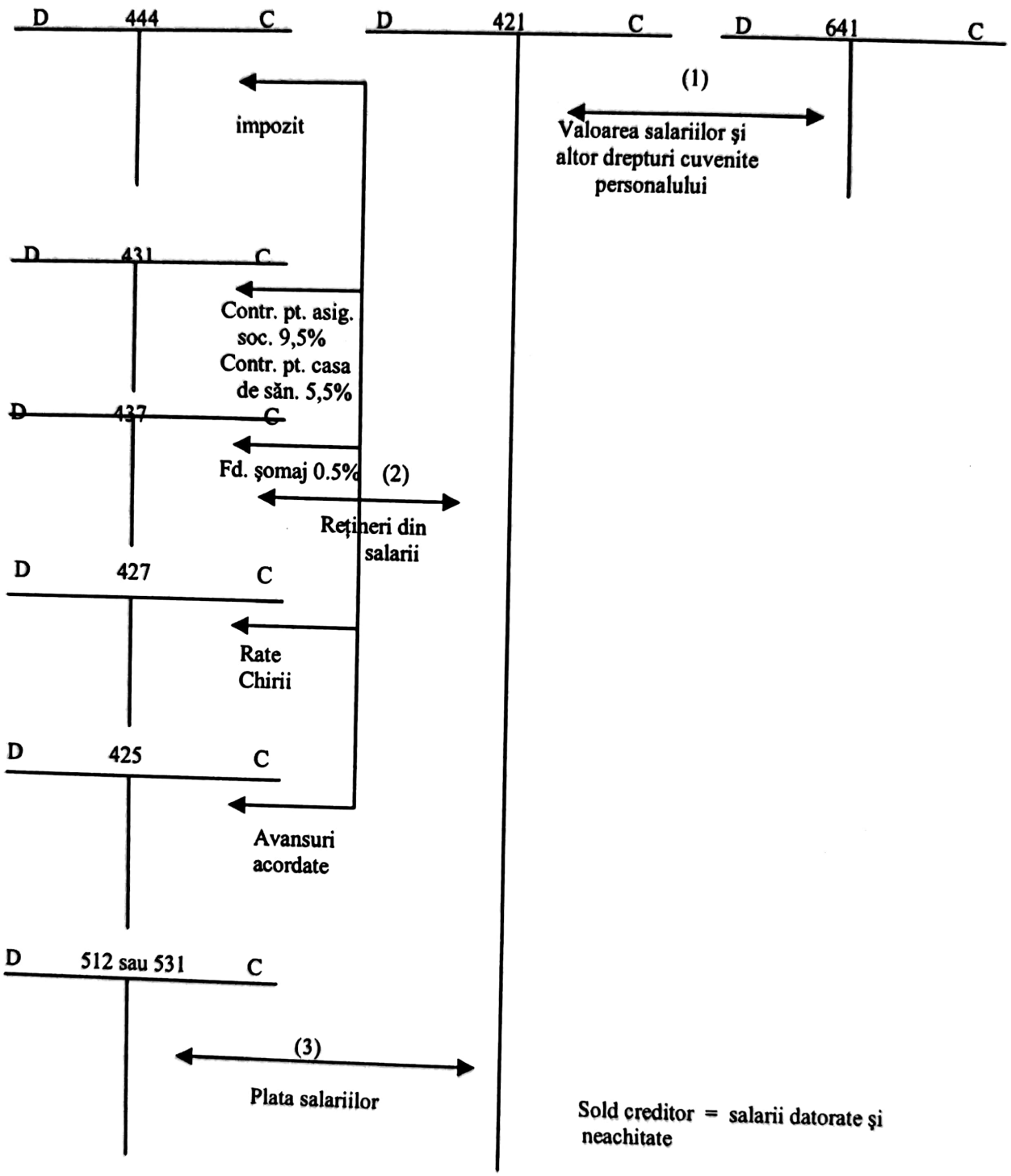
- plata salariilor din casierie sau conturi la bănci (cu carduri):

421 „Personal – salarii datorate"	=	%
		531 „Casa"
		512 „Conturi curente la bănci"

Soldul creditor al contului reflectă datoriile întreprinderii față de personal pentru munca prestată adică drepturile salariale cuvenite personalului la un moment dat.

Mecanismul de funcționare a conturilor de datorii față de personal se prezintă schematic, pe exemplul contului *421 „Personal - salarii datorate"*.

Scanned with OKEN Scanner



Scanned with OKEN Scanner

c) Conturile de asigurări și protecție socială

Contribuțiile la asigurările sociale sunt destinate în principal pentru asigurarea plății pensiilor, a ajutoarelor materiale pentru incapacitate de muncă, pentru îngrijirea copilului, ajutoare de deces, etc.

Contribuțiile la asigurările sociale și protecția socială se datorează atât întreprinderii (prin afectarea cheltuielilor) cât și de personal (prin reținere din drepturile cuvenite) sub formă de:

- contribuții la asigurările sociale;
- contribuții la asigurările sociale de sănătate;
- contribuții la constituirea fondului de ajutor de șomaj.

Cel mai reprezentativ cont din această grupă este contul ***431 „Asigurări sociale"***. Se dezvoltă pe conturi sintetice de gradul II în funcție de suportatorul contribuției.

După *conținutul economic* este un cont de relații cu terții exprimând datorii față de organismele de asigurări și protecție socială, respectiv:

- contribuția întreprinderii și a salariaților la asigurările sociale (CAS);
- contribuția întreprinderii și a salariaților la asigurările sociale de sănătate (CASS);

După *funcția contabilă* este un cont de *pasiv*.

Se creditează la înregistrarea contribuției datorate de întreprindere respectiv suportate de salariați:

- contribuția întreprinderii la asigurările sociale (prin afectarea cheltuielilor):

6451 „Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale"	=	4311 „Contribuția unității la asigurările sociale"

- contribuția personalului la asigurările sociale (prin reținere din salarii):

421 „Personal – salarii datorate"	=	4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"

Scanned with OKEN Scanner

- contribuția întreprinderii la asigurările sociale de sănătate:

6453 „Cheltuieli privind contribuția întreprinderii la asig. sociale de sănătate"	=	4313 „Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate"

- contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate:

421 „Personal – salarii datorate"	=	4314 „Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate"

Se debitează cu:

- ajutoarele materiale sau alte sume datorate personalului suportate din asigurările sociale:

431 „Asigurări sociale"	=	423 „Ajutoare materiale"

- contribuțiile sociale virate (achitate) organismelor de asigurări sociale:

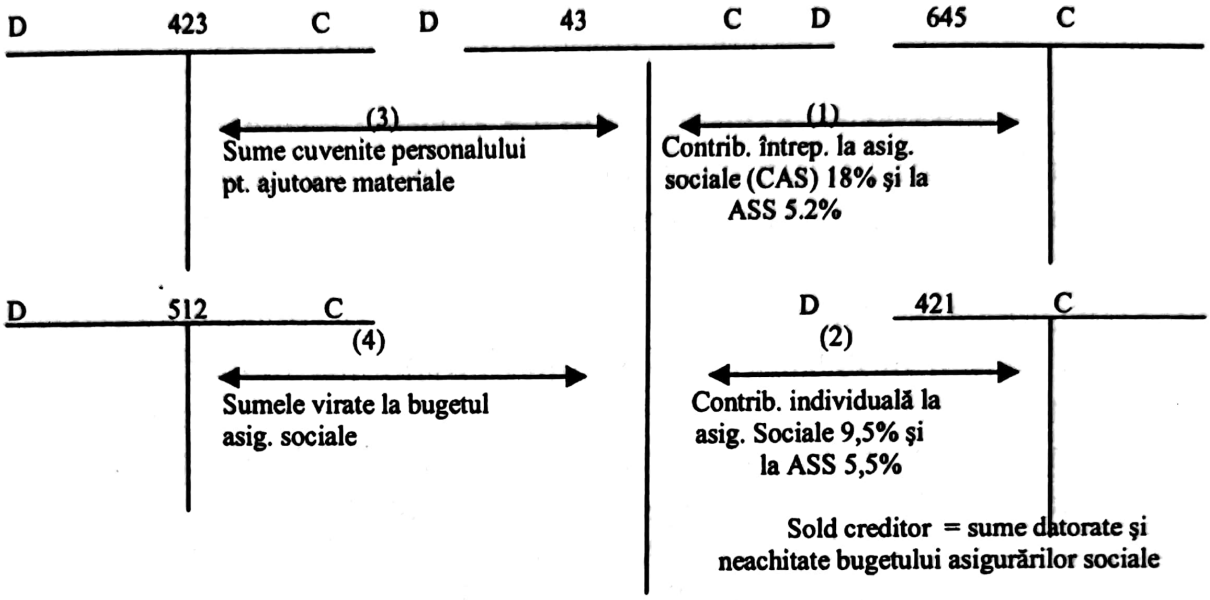
431 „Asigurări sociale"	=	512 „Conturi curente la bănci"

Soldul contului este creditor și reflectă contribuțiile la asigurările sociale datorate.

Identic cu contul 431 „Asigurări sociale" funcționează și contul 437 „ajutor de șomaj" cu mențiunea că acesta are în vedere contribuția întreprinderii și a personalului la constituirea fondului de șomaj.

Scanned with OKEN Scanner

Mecanismul de funcţionare a contului 431 „Asigurări sociale" se prezintă schematic astfel:



Aplicaţii:

1. Se plăteşte avansul chenzinal cuvenit salariaţilor în sumă de 20.000 lei din casierie, conform listelor de plată a avansului chenzinal.

Analiza contabilă a operaţiei

1) *Natura operaţiei:* Achitare avans chenzinal;

2) Operaţiunea produce o creştere a avansurilor acordate personalului şi concomitent o scădere a numerarul din casierie

Ecuaţia bilanţieră este de forma: A + X – X = D + Cp

3) *Conturile corespondente* sunt: 425 „Avansuri acordate pers" şi 531 „Casa"

4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 425 „Avansuri acordate personalului", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 531 „Casa", cont de activ se creditează cu scăderea de activ;

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este*:

425 „Avansuri acordate pers".	=	531 „Casa"	20.000

2. La sfârșitul lunii se întocmește statul de salarii în care se determină drepturile totale privind salariile cuvenite personalului, respectiv obligațiile întreprinderii față de salariați pentru munca depusă în sumă de 50.000 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea obligațiilor întreprinderii față de personal pentru munca prestată;

2) Operațiunea duce la creșterea cheltuielilor cu salariile și concomitent cresc salariile datorate personalului pentru munca prestată.

Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D + X) + (Cp – Ch) Această operație generează cheltuieli datorită consumului de forță de muncă și determină reduceri de beneficii economice.

3) *Conturile corespondente* sunt: 641 „Cheltuieli cu salariile personalului" și 421 „Personal-salarii datorate".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor contul 641 „Cheltuieli cu salariile personalului", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 421 „Personal – salarii datorate", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv;

5) *Formula contabilă este*:

641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 „Personal - salarii datorate"	50.000

3. Conform situație de calcul se înregistrează contribuția la asigurările sociale suportată de angajator în cotă de 18% suma fiind de 9.000 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea obligației întreprinderii față de asigurările sociale;

Scanned with OKEN Scanner

2) Această operațiune determină o creștere a cheltuielilor cu contribuția unității la asigurările sociale (ce duce la scăderea valorii rezultatului curent) și concomitent la creșterea valorii datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale.
Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D + X) + (Cp - Ch)
unde X = Ch, aceeași explicație ca la op.2
3) *Conturile corespondente* sunt: 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și 431 „Asigurări sociale".
4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 431 „Asigurări sociale", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este*:

645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială"	=	431 „Asigurări sociale"	9.000

4. Pe baza situației de calcul se înregistrează contribuția de 5,2% din fondul total de salarii datorată de întreprindere pentru asigurările de sănătate în sumă de 2.600 lei.

Analiza contabilă a operației
1) *Natura operației*: Înregistrarea contribuției întreprinderii la asigurările sociale de sănătate;
2) Această operațiune determină o creștere a cheltuielilor cu contribuția unității la asigurările sociale de sănătate și concomitent o creștere a valorii datoriilor față de bugetul asigurărilor sociale de sănătate.
Ecuația bilanțieră este de forma: A = (D + X) + (Cp - Ch)
unde X = Ch
3) *Conturile corespondente* sunt: 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială" și 431 „Asigurări sociale".
4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială", cont de activ se debitează cu

Scanned with OKEN Scanner

creşterea de activ, iar contul 431 „Asigurări sociale", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este:*

645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	431 „Asigurări sociale"	2.600

5. Pe baza situaţiei de calcul se înregistrează contribuţia de 1% datorată de întreprindere fondului de şomaj în sumă de 500 lei.

Analiza contabilă a operaţiei
1) *Natura operaţiei*: Înregistrarea obligaţiei întreprinderi faţă de bugetul fondului de şomaj;
2) Această operaţiune determină o creştere a cheltuielilor cu asigurările şi protecţia socială şi concomitent o creştere a valorii datoriilor la fondul de şomaj.
Ecuaţia bilanţieră este de forma: A = (D + X) + (Cp - Ch)
unde X = Ch;
3) *Conturile corespondente* sunt: 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială" şi 437 „Ajutor de şomaj".
4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor contul 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 437 „Ajutor de şomaj", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv;
5) *Formula contabilă este:*

645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	=	437 „Ajutor de şomaj"	500

6. Conform statelor de salarii se înregistrează reţinerile din salarii astfel: impozit pe salarii 8.000 lei, contribuţia angajaţilor la asigurările sociale 9,5% în sumă de 4.750 lei, contribuţia de 5,5% la asigurările de sănătate, în sumă de 2.750 lei, contribuţia la fondul de şomaj 0,5% respectiv 250 lei şi reţinerile datorate terţilor (rate, chirii, etc) în sumă de 1.250 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea reținerilor din salarii;

2) Această operațiune produce creșterea valorii datoriilor: față de bugetul statului pentru impozitul pe veniturile de natura salariilor; față de bugetul asigurărilor sociale și bugetul asigurărilor sociale de sănătate pentru contribuția personalului la asigurările sociale respectiv asigurările de sănătate și față de bugetul fondului de șomaj pentru contribuția personalului la fondul de șomaj. De asemenea crește valoarea datoriilor pentru reținerile din salariile personalului în favoarea terților (rate și chirii). Concomitent și cu aceeași sumă scad datoriile față salariați cu reținerile respective.

Ecuația bilanțieră este de forma:

$A = (D - X + X_1 + X_2 + X_3 + X_4) + Cp$

unde $X = X_1 + X_2 + X_3 + X_4$

3) *Conturile corespondente* sunt: 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"; 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"; 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"; 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj"; 427 „Rețineri din salarii datorate terților" și 421 „Personal-salarii datorate";

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 421 „Personal – salarii datorate", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv, iar conturile: 444 „Impozitul pe veniturile de natura salariilor", 4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale", 4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate", 4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj" și 427 „Rețineri din salarii datorate terților", conturi de pasiv se creditează cu creșterile de pasiv.

5) *Formula contabilă este:*

421 „Personal – salarii datorate"	=	%	17.000
		444 „Impozit pe venituri de natura salariilor"	8.000
		4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale"	4.750
		4314 „Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate"	2.750
		4372 „Contribuția personalului	250

Scanned with OKEN Scanner

	la fondul de șomaj"	
	427 „Reținere din salarii datorate terților"	1.250

7. Pe baza statului de salarii se reține din salariile datorate personalului avansul chenzinal în sumă de 20.000 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Reținerea din salarii a avansului chenzinal;

2) Această operațiune determină o scădere a valorii creanțelor față de salariați reprezentate de avansurile acordate și concomitent scade și valoarea datoriilor față de salariați.

Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = (D – X) + Cp

3) *Conturile corespondente* sunt: 425 „Avansuri acordate personalului" și 421 „Personal-salarii datorate".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 425 „Avansuri acordate personalului", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 421 „Personal – salarii datorate", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.

5) *Formula contabilă este*:

421 „Personal – salarii datorate"	=	425 „Avansuri acordate personalului"	20.000

8. Pe baza statului de salarii se virează personalului chenzina a II-a în sumă de 13.000 lei, în conturile de card ale acestora.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Plata salariilor prin contul de disponibil;

2) Această operațiune determină o scădere a valorii disponibilităților bănești din contul curent și concomitent o scădere a valorii datoriilor față de salariați privind salariile achitate.

Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = (D – X) + Cp

Scanned with OKEN Scanner

3) *Conturile corespondente* sunt: 512 „Conturi curente la bănci" şi 421 „Personal-salarii datorate".
4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 512 „Conturi curente la bănci", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 421 „Personal – salarii datorate", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.
5) *Formula contabilă este:*

421 „Personal – salarii datorate"	=	512 „Conturi curente la bănci"	13.000

9. Pe baza ordinelor de plată şi a extrasului de cont se înregistrează plata obligaţiilor întreprinderii reprezentând: impozit pe salarii 8.000 lei, contribuţia la asigurările sociale şi asigurările de sănătate 19.100 lei, contribuţia la fondul de şomaj 750 lei şi reţinerile din salarii datorate terţilor 1.250 lei.

Analiza contabilă a operaţiei
1) *Natura operaţiei:* Plata obligaţiilor reprezentând reţinerile din salarii;
2) Operaţiunea conduce la scăderea disponibilităţilor din contul curent şi concomitent la scăderea valorii tuturor datoriilor privind impozitul pe salarii, contribuţiile patronale şi reţinerile din salarii.
Ecuaţia bilanţieră este de forma:
$A - X = (D - X_1 - X_2 - X_3 - X_4) + Cp$
unde $X = X_1 + X_2 + X_3 + X_4$
3)*Conturile corespondente* sunt: 512 „Conturi curente la bănci", 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor", 431 „Asigurări sociale"(analitic pe feluri de contribuţii), 437 „Ajutor de şomaj" şi 427 „Reţineri din salarii datorate terţilor".
4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, contul 512 „Conturi curente la bănci", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar conturile 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor", 431 „Asigurări sociale", 437 „Ajutor de şomaj" şi 427 „Reţineri din salarii datorate terţilor", conturi de pasiv se debitează cu scăderile de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este:*

%	= 512 „Conturi curente la	29.100
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"		8.000
431 „Asigurări sociale"		19.100
437 „Ajutor de șomaj"		750
427 „Rețineri din salarii datorate terților"		1.250

d) Conturile de datorii față de bugetul statului

Pentru evidențierea obligațiilor întreprinderii față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele se utilizează grupa de conturi 44 „Bugetul statului, fonduri speciale și conturi asimilate".

Cele mai importante conturi sunt: *441 „Impozitul pe profit/venit, 442 „Taxa pe valoarea adăugată", 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor", 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate".*

După *funcția contabilă* sunt conturi de pasiv. *Se creditează* cu obligațiile întreprinderii față de bugetul statului sau fondurile speciale reprezentând: impozite și taxe datorate și *se debitează* cu stingerea obligațiilor de plată (achitarea lor). *Soldul creditor* reprezintă obligațiile sau datoriile întreprinderii față de bugetul statului sau fondurile speciale la un moment dat (sumele datorate și neachitate).

În structura conturilor de datorii și creanțe pe termen scurt, un loc aparte îl ocupă contul *442 „Taxa pe valoarea adăugată", cu cele cinci sintetice de gradul II: 4423 „TVA de plată", 4424 „TVA de recuperat", 4426 „TVA deductibilă", 4427 „TVA colectată", 4428 „TVA neexigibilă".*

Prin conținutul și funcția lor aceste conturi asigură atât datoriile privind TVA cât și creanțele privind TVA asupra bugetului de stat.

Prin esența sa, TVA reprezintă un *impozit indirect* asupra consumului întemeiat pe criteriul deductibilității și perceput asupra operațiilor privind cumpărările – vânzările de bunuri materiale, lucrări și prestări de servicii. TVA este un impozit calculat și decontat de către toate întreprinderile care participă la fiecare stadiu al circuitului economic. La nivelul fiecărui stadiu întreprinderile se află, de regulă, în situația de *a plăti TVA la cumpărări*

Scanned with OKEN Scanner

(intrări) și de *a încasa TVA la vânzări* (ieșiri). De aceea, diferența de decontat cu bugetul statului se stabilește ca diferență între TVA colectată (încasată) și TVA plătită (deductibilă).

În contabilitate distingem *trei categorii de operații* pentru calcularea și evidențierea TVA.

1) Operații privind TVA deductibilă

TVA deductibilă este aferentă cumpărărilor de bunuri materiale, lucrări și servicii. Este înscrisă în factura fiscală sau chitanța fiscală și se plătește furnizorilor odată cu valoarea facturii, urmând a fi dedusă din TVA colectată. Se evidențiază ca o creanță asupra bugetului de stat în debitul contului *4426 „TVA deductibilă", cont de activ.*

2) Operații privind TVA colectată

TVA colectată este aferentă vânzărilor de bunuri materiale, lucrări și servicii. Este înscrisă în factura fiscală sau chitanța fiscală reflectând o datorie față de bugetul de stat în creditul contului *4427 „TVA colectată", cont de pasiv.*

3) Operații privind stabilirea și regularizarea TVA (de plată sau de recuperat de la bugetul de stat)

TVA datorată bugetului de stat sau de recuperat (restituit) de la bugetul statului se stabilește lunar ca diferență între TVA colectată și TVA deductibilă, existând două situații:

a) TVA colectată > TVA deductibilă, diferența se datorează bugetului de stat rezultând *TVA de plată.*

TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă

b) TVA colectată < TVA deductibilă, rezultă *TVA de recuperat* de la buget

TVA de recuperat = TVA deductibilă – TVA colectată.

În contabilitate se compară soldul creditor al contului 4427 „TVA colectată" cu soldul debitor al contului 4426 „TVA deductibilă".

Are loc regularizarea TVA, în cele două situații:

Scanned with OKEN Scanner

a) TVA colectată > TVA deductibilă

4427 „TVA colectată"	=	%	10.000
		4426 „TVA deductibilă"	8.000
		4423 „TVA de plată" (pentru diferență)	2.000

- plata la buget:

4423 „TVA de plată"	=	512 „Conturi curente la bănci"	2.000

b) TVA colectată < TVA deductibilă

%	=	4426 „TVA deductibil"	12.000
4427 „TVA colectată"			9.000
4424 „TVA de recuperat"			3.000

- încasarea de la buget:

512 „Conturi curente la bănci"	=	4426 „TVA de recuperat"	3.000

În cazul în care se face compensarea cu TVA de plată în perioada următoare se face înregistrarea:

4423 „TVA de plată"	=	4424 „TVA de recuperat"	2.000

Baza de calcul (de impozitare) a TVA, o reprezintă contravaloarea bunurilor, lucrărilor sau serviciilor stabilite în prețuri sau tarife negociate între furnizori și cumpărători, la care se aplică *cota standard de TVA de 19% sau cota redusă de 9%* (medicamente, cărți, etc.)

Scanned with OKEN Scanner

Venitul net din salarii se stabileşte scăzând din veniturile brute realizate din salarii de către salariat pe fiecare loc de muncă a contribuțiilor pentru asigurările sociale, pentru sănătate şi şomaj.
Angajații datorează un *impozit lunar*, care se calculează, se reține şi virează de către angajator bugetului de stat.
Impozitul pe salarii se determină lunar la locul de muncă unde se află funcția de bază prin aplicarea cotei unice de impozit (16%) asupra bazei de calcul stabilită, ca diferență între venitul net din salarii aferent unei luni din care se scad deducerile personale aferente lunii respective, după relația:
Is/lună = (Vn – Dp) x cotă impozit (16%);
Iar Vn = Vb – (Cas + Cass + Fs) , unde:
Is = impozit salarii
Vn = venit net din salarii
Vb = venit brut din salarii
Dp = deduceri personale
Cas = contribuția la asigurările sociale (9,5%)
Cass = contribuția la asigurări de sănătate (5,5%)
Fs = fond şomaj (0,5%)
Deducerile personale acordate salariatului pentru fiecare lună reprezintă:
- deducerea personală de bază;
- deducerile suplimentare calculate în funcție de deducerea de bază prin aplicarea unor coeficienți asupra acesteia pentru: soția/soț, copii aflați în întreținere, alt membru de familie până la gradul III de rudenie aflat în întreținere precum şi invalizi de gradul I şi II şi persoanele cu handicap.
Contabilitatea impozitului pe salarii se ține cu ajutorul contului ***444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"***.
După *conținutul economic* cont de datorii față de bugetul statului reprezentând, impozitul reținut prin stopaj la sursă de întreprindere din drepturile salariale ale personalului.
După *funcția contabilă* este un cont de *pasiv*.

Scanned with OKEN Scanner

Se creditează cu impozitul reţinut din salarii:

421 „Personal – salarii datorate"	=	444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"

Se debitează cu impozitul pe salarii achitat bugetului:

444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor"	=	5121 „Conturi curente la bănci"

Soldul contului este *creditor* şi reprezintă impozitul pe salarii datorat bugetului de stat odată cu achitarea salariilor dar nu mai târziu de data de 25 a lunii următoare.

Aplicaţii:

1. Se recepţionează mărfuri de la furnizori, la preţul de achiziţie de 100.000 lei, TVA 19%. Se înregistrează în contabilitate pe baza facturii şi a notei de intrare recepţie.

Analiza contabilă a operaţiei

1) *Natura operaţiei*: Recepţie (intrare) de mărfuri; +

2) Operaţiunea produce o creştere a valorii stocurilor de mărfuri şi a creanţelor faţă de bugetul statului privind TVA deductibilă şi concomitent o creştere a datoriilor faţă de furnizori.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: $A + X_1 + X_2 = (D + X) + Cp$

unde: $X_1 + X_2 = X$

3)*Conturile corespondente* sunt: 371 „Mărfuri", 4426 „TVA deductibilă" şi 401 „Furnizori".

4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor conturile 371 „Mărfuri" şi 4426 „TVA deductibilă", fiind conturi de activ se debitează cu creşterile de activ, iar contul 401 „Furnizori", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este:*

%	=	401 „Furnizori"	119.000
371 „Mărfuri"			100.000
4426 „TVA deductibilă"			19.000

2. Pe baza facturii fiscale se înregistrează vânzarea mărfurilor la prețul de vânzare de 150.000 lei, TVA 19%.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea vânzării mărfurilor (transferul proprietății);

2) Operațiunea produce o creștere creanțelor din activul bilanțului și concomitent o creștere a veniturilor din vânzarea mărfurilor și a datoriei față de buget pentru TVA colectată.

Ecuația bilanțieră este de forma: $A + X = (D + X_1) + (Cp + V)$

unde $X = X_1 + V$

3)*Conturile corespondente* sunt: 411 „Clienți", 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor" și 4427 „TVA colectată".

4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 411 „Clienți", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar conturile 707 „Venituri din vânzări de mărfuri" și 4427 „TVA colectată", conturi de pasiv se creditează cu creșterile de pasiv.

5) Formula contabilă este:

411 „Clienți"	=	%	178.500
		707 „Venituri din vânzări de mărfuri"	150.000
		4427 „TVA colectată"	28.500

3. Având în vedere operațiunile precedente (1 și 2) să se regularizeze taxa pe valoarea adăugată:

- TVA deductibilă 19.000 (Sf_D ct. 4426)
- TVA colectată 28.500 (Sf_C ct. 4427)

Scanned with OKEN Scanner

Întru-cât TVA deductibilă este mai mică decât TVA colectată, întreprinderea are de plătit la bugetul statului suma de 9.500 lei, reprezentând TVA de plată. Regularizarea se face pe baza decontului de TVA întocmit pe baza registrelor de cumpărări (intrări) și respectiv de vânzări (ieșiri) de mărfuri.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Regularizarea TVA;

2) Operațiunea produce o scădere a valorii datoriilor brute față de buget privind TVA colectată și concomitent scade valoarea creanțelor brute față de buget privind TVA deductibilă și creșterea valorii datoriilor nete față de buget privind TVA de plată.

Ecuația bilanțieră este de forma: $A - X_1 = (D - X + X_2) + Cp$

unde $X = X_1 + X_2$

3)*Conturile corespondente* sunt: 4427 „TVA colectată", 4426 „TVA deductibilă" și 4423 „TVA de plată".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 4427 „TVA colectată", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv, iar conturile: 4426 „TVA deductibilă", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar 4423 „TVA de plată", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.

5) Formula contabilă este:

4427 „TVA colectată"	=	%	28.500
		4426 „TVA deductibilă"	19.000
		4423 „TVA de plată"	9.500

4. Având în vedere înregistrarea precedentă concomitent are loc plata TVA la bugetul statului, conform ordinului de plată și a extrasului de cont în sumă de 9.500 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Plata TVA la bugetul statului;

2) Operația produce o scădere a disponibilitățile băneşti din contul curent şi concomitent şi cu aceeaşi sumă scad datoriile fiscale privind TVA de plată la buget.

Ecuația bilanțieră este de forma: A – X = (D – X) + Cp

3) Conturile corespondente sunt: 512 „Conturi curente la bănci" şi 4423 „TVA de plată".

4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 512 „Conturi curente la bănci", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 4423 „TVA de plată", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.

5) *Formula contabilă este de forma:*

4423 „TVA de plată"	=	512 „Conturi curente la bănci"	9.500

În cazul în care TVA deductibilă este mai mare decât TVA colectată, întreprinderea are de recuperat de la buget TVA. Considerăm situația inversă:

- Sf D ct. 4426 – 28.500 lei
- Sf C ct. 4427 – 19.000 lei

Înregistrarea în contabilitate a regularizării TVA va fi:

%	=	4426 „TVA deductibilă"	28.500
4427 „TVA colectată"			19.000
4424 „TVA de recuperat"			9.500

La recuperarea (rambursarea) TVA de la bugetul statului se va înregistra:

512 „Conturi curente la bănci"	=	4424 „TVA de recuperat"	9.500

Scanned with OKEN Scanner

6.1.5. Conținutul economic și funcționarea conturilor de trezorerie

Trezoreria întreprinderii asigură evidența existenței și mișcării investițiilor financiare pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni), a disponibilităților din conturi curente la bănci, a creditelor bancare pe termen scurt, a numerarului din casierie, a acreditivelor, avansurilor de trezorerie, viramentelor interne și altor valori similare.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în *clasa 5-a* din planul de conturi general *„Conturi de trezorerie"*.

Sub aspectul *conținutului economic* reflectă operațiunile cu numerar și echivalente de numerar, derulate prin conturi curente la bănci sau prin casieria întreprinderii precum și operațiunile ce privesc investițiile financiare pe termen scurt (acțiuni, obligațiuni), acreditivele, avansurile de trezorerie, viramentele interne și alte operațiuni similare.

După *funcția contabilă* sunt în general conturi de *activ. Excepție* fac conturile: 512 „Conturi curente la bănci" și 518 „Dobânzi" care sunt *conturi bifuncționale*, respectiv 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt", 519 „Credite pe termen scurt" și grupa 59 „Ajustări pentru pierderea de valoare a conturilor de trezorerie" care sunt conturi de *pasiv*.

Se debitează (cu excepțiile prevăzute) cu intrările (încasările) de numerar și echivalente de numerar în conturile de trezorerie (ex. casă, conturi curente), din creanțe, vânzări de mărfuri cu amănuntul, transferuri, etc.

Se creditează cu ieșirile (plățile) de disponibilități bănești din conturile de trezorerie (ex. casa, avansuri de trezorerie, acreditive, conturi curente la bănci) pentru achitarea datoriilor față de furnizori, salariați, stat, transferuri în alte conturi de trezorerie, etc.

Soldul debitor al conturilor reflectă disponibilitățile bănești (numerar și echivalente de numerar) aflate la un moment dat în conturile de trezorerie.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative conturi din această clasă următoarele: 531 „Casa", 512 „Conturi curente la bănci" și 581 „Viramente interne".

Conturile 531 „Casa" și 512 „Conturi curente la bănci" se dezvoltă în conturi sintetice de gradul II: 5311 „Casa în lei", 5314 „Casa în valută"; 5121 „Conturi la bănci în lei", 5124 „Conturi la bănci în valută", 5125 „Sume în curs de decontare", care sunt operaționale în practica contabilă.

Scanned with OKEN Scanner

Contul 531 „Casa"

După *conţinutul economic* este un cont de mijloace de trezorerie, reflectând existenţa şi mişcările (încasări, plăţi) numerarului din casieria întreprinderii.
După *funcţia contabilă* este un cont de *activ.*
Se debitează cu încasările din creanţe (clienţi, debitori diverşi, etc.), vânzări de mărfuri cu amănuntul, transferuri din alte conturi de trezorerie şi alte operaţiuni similare:
- încasarea clienţilor, debitori diverşi şi a altor creanţe similare:

531 „Casa"	=	%
		411 „Clienţi"
		461 „Debitori diverşi"
		Alte creanţe similare

- vânzarea de mărfuri cu amănuntul:

531 „Casa"	=	%
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"
		4427 „TVA colectată"

- transferuri de numerar din conturi curente la bănci în casierie (presupune două secvenţe distincte):
- ieşirea numerarului din conturi curente:

581[74] „Viramente interne"	=	512 „Conturi curente la bănci"

[74] Utilizarea contului intermediar 581 „Viramente interne" are următoarele justificări:
- momentul ieşirii banilor dintr-un cont de trezorerie nu coincide cu momentul intrări în alt cont de trezorerie;
- documentele de ieşire a disponibilităţilor sunt diferite de cele care atestă intrarea acestora;

Scanned with OKEN Scanner

- intrarea numerarului în casierie:

531 „Casa”	=	581 „Viramente interne”

Se creditează cu plățile efectuate prin casierie pentru stingerea datoriilor față de furnizori, salariați, stat, etc. , cu transferurile de disponibilități în alte conturi de trezorerie (ex. conturi curente la bănci) și alte operațiuni similare:
- plățile efectuate din casierie pentru achitarea datoriilor înregistrate:

%	=	531 „Casa”
401 „Furnizori”		
421 „Personal – salarii datorate”		
431 „Asigurări sociale”		
444 „Impozit pe venituri de natura salariilor”		
4423 „TVA de plată”		
Alte datorii similare		

- transferuri de numerar din casierie în conturi curente la bănci (presupune două secvențe distincte):
- ieşirea numerarului din casierie:

581 „Viramente interne”	=	531 „Casa”

- intrarea numerarului în conturi curente la bănci:

- este necesară separarea fluxurilor băneşti interne de cele externe întrucât prin casierie şi conturi la bănci au loc şi alte operațiuni cu furnizorii, clienții, etc., iar neevidențierea distinctă nu ar permite determinarea corectă a fluxurilor de trezorerie.

Scanned with OKEN Scanner

512 „Conturi curente la bănci"	=	581 „Viramente interne"

- acordarea unor sume din casierie sub formă de avansuri de trezorerie în vederea efectuării unor plăţi curente:

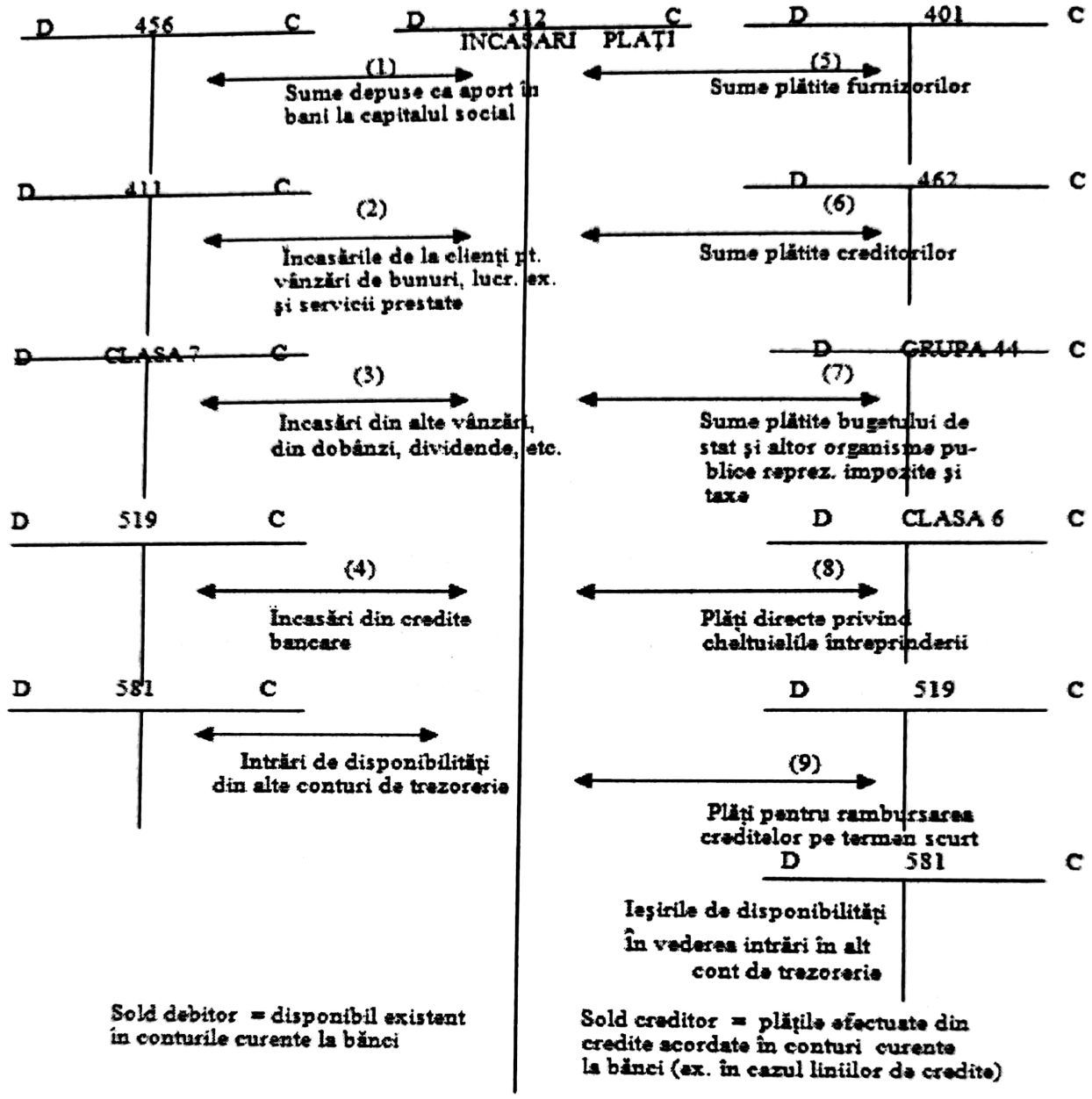
542 „Avansuri de trezorerie"	=	531 „Casa"

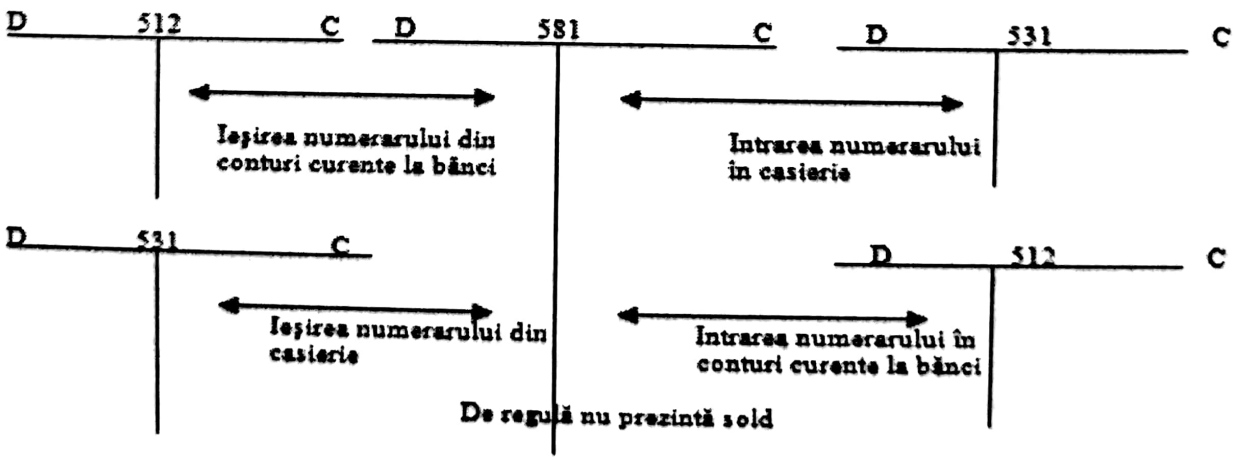
Soldul debitor al contului reflectă numerarul existent în casierie la un moment dat[75].
Contul *512 „Conturi curente la bănci"* funcţionează similar cu contul 531 „Casa" cu menţiunea că *soldul* poate fi:
- *debitor* – exprimând disponibilităţile băneşti din conturi curente la bănci;
- *creditor* – exprimând plăţile efectuate din creditele acordate de bănci în conturi curente.

Funcţionarea conturilor *512 „Conturi curente la bănci" şi 581 „Viramente interne"* se prezintă figurativ în cadrul schemei următoare:

[75] Ultimele reglementări cu privire la *disciplina de casă* au eliminat restricţionarea plafonului de casă, limitându-se doar plăţile prin casierie la 10.000 lei/zi către persoane juridice, dar nu mai mult de 5.000 lei către un singur furnizor sau prestator, interzicându-se plăţile fracţionate.

Scanned with OKEN Scanner





Scanned with OKEN Scanner

6.1.6. Conținutul și funcționarea conturilor rectificative

Conturile rectificative au rolul de a corecta valorile de intrare ale activelor și pasivelor ca urmare a unor deprecieri ireversibile și reversibile suferite în cursul perioadei.
Rectificarea valorii de intrare a activelor și pasivelor se realizează cu ajutorul conturilor din grupa *28 „Amortizări privind imobilizările", conturile din grupele de „Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a activelor" (29; 39; 49; 59)* și a conturilor de *diferențe de preț:* conturile *(308; 348; 368; 388).*
Având în vedere că s-au făcut trimiteri la aceste conturi în cadrul paragrafelor precedente vom prezenta doar aplicațiile aferente (unele regăsindu-se în exemplele deja prezentate).

Aplicații:
1. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale conform planului de amortizare în sumă de 3.000 lei.

Analiza contabilă a operației
1) *Natura operației*: Înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale (a deprecierii ireversibile).
2) Operația produce o scădere a valorii pasivelor determinată de creșterea cheltuielilor cu amortizarea (care duce la scăderea rezultatului exercițiului) și concomitent și cu aceeași sumă scade valoarea activelor determinată de creșterea activelor rectificative (amortizarea).
Ecuația bilanțieră este de forma: $A = D + (Cp - Ch) + X$

sau

$$A - X = D + (Cp - Ch)$$

3) Conturile corespondente sunt: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare" și 281 „Amortizări privind imobilizările corporale".
4) Conform *regulilor de funcț*ionare a conturilor, contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este:*

681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările de valoare”	=	281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	3.000

2. Conform procesului verbal de casare, se scoate din funcțiune un utilaj complet amortizat, valoarea contabilă de intrare fiind de 2.500 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Scoatere din gestiune utilaj complet amortizat;

2) Operația produce o scădere a valorii activelor imobilizate şi în acelaşi timp şi cu aceeaşi sumă scade valoarea amortizării.

Ecuația bilanțieră este de forma: $A - X = D + Cp - X$

sau

$A - X + X = D + Cp$

3) Conturile corespondente sunt: 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații” şi 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”, cont de activ se creditează cu scăderea din activ, iar contul 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”, cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.

5) *Formula contabilă este*:

281 „Amortizări privind imobilizările corporale”	=	213 „Instalații tehnice mijloace de transport animale şi plantații”	2.500

3. Pe baza bonului de predare produse se înregistrează predarea la depozit a produselor finite în valoare de 10.000 lei la preț standard (prețul de înregistrare).

Scanned with OKEN Scanner

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Obținerea de produse finite (recepția);

2) Operația produce o creștere a valorii activelor determinată de creșterea valorii stocului de produse finite și în același timp și cu aceeași sumă crește rezultatul curent al exercițiului determinat de creșterea veniturilor (variația stocurilor).

Ecuația bilanțieră este de forma: A + X = D + (Cp + V) ;
unde X = V

3) Conturile corespondente sunt: 345 „Produse finite" și 711 „Variația stocurilor".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 345 „Produse finite", cont de activ se debitează cu creșterea de activ, iar contul 711 „Variația stocurilor", cont de pasiv se creditează cu creșterea de pasiv.

5) *Formula contabilă este*:

345 „Produse finite"	=	711 „Variația stocurilor"	10.000

4. La sfârșitul lunii pe baza lucrărilor de postcalcul s-a determinat costul efectiv al produselor finite predate la depozit de 9.200 lei, înregistrându-se diferențele de preț.

- costul standard (Ks) 10.000 lei
- costul efectiv (Kef) 9.200 lei

Rezultă că, Kef < Ks, ce denotă că pentru întreprindere este o diferență favorabilă economică (economie la costuri) și se va înregistra în roșu sau chenar în debitul contului 348 „Diferențe de preț la produse".

Analiza contabilă a operației

1) Natura operației: Înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite fabricate și depozitate;

2) Operațiunea produce o rectificare a valorii stocului de produse finite cu diferențele de preț favorabile și în același timp și cu aceeași valoare se rectifică rezultatul curent al exercițiului (variația stocurilor).

Ecuația bilanțieră este de forma: A ± X = D + (Cp ± V)

3) Conturile corespondente sunt: 348 „Diferențe de preț la produse" și 711 „Variația stocurilor"

Scanned with OKEN Scanner

4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, contul 348 „Diferenţe de preţ la produse", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 711 „Variaţia stocurilor", cont de pasiv se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este*:

348 „Diferenţe de preţ la produse"	=	711 „Variaţia stocurilor"	800.
	sau		
711 „Variaţia stocurilor"	=	348 „Diferenţe de preţ la produse"	800

5. La sfârşitul lunii se înregistrează descărcarea din gestiune a produselor finite vândute, la preţul de înregistrare care este preţul standard în valoare de 7.000 lei.

Analiza contabilă a operaţiei
1) *Natura operaţiei*: Înregistrarea ieşirii din gestiune a valorii produselor finite, vândute;
2) Operaţiunea produce o scădere a valorii activelor ca urmare a scăderii stocului de produse finite vândute şi în acelaşi timp scade cu aceeaşi valoare rezultatul curent al exerciţiului determinat de scăderea veniturilor din variaţia stocurilor.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: $A - X = D + (Cp - V)$;
unde $X = V$

3) Conturile corespondente sunt: 345 „Produse finite" şi 711 „Variaţia stocurilor".
4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 345 „Produse finite", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 711 „Variaţia stocurilor", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.
5) *Formula contabilă este*:

711 „Variaţia stocurilor"	=	345 „Produse finite"	7.000

Scanned with OKEN Scanner

6. Se calculează și se înregistrează diferențele de preț aferente produselor finite vândute și scoase din gestiune (folosind datele de la aplicațiile 3,4,5). Se determină coeficientul de repartizare (K_{348}), astfel:

$$K_{348} = \frac{(Si + Rd\ cumulat)\ ct\ 348}{(Si + Rd\ cumulat)\ ct\ 345} \times 100 = \frac{0 + 800}{0 + 10.000} \times 100 =$$

$$= \frac{800}{10.000} x100 = 8\%$$

Rc ct. 348 = Rc ct. 345 x K_{348} = 7.000 x 8% = 560 lei

Rc ct 348 = 560 lei

Analiza contabilă a operației

1) Natura operației: Înregistrarea diferențelor de preț aferente produselor finite scoase din gestiune;

2) Această operațiune produce o scădere a valorii activelor determinată de scăderea valorii produse finite cu rectificarea acestora reprezentând diferențele de preț și în același timp scade rezultatul curent al exercițiului determinat de scăderea veniturilor din variația stocurilor.

Ecuația bilanțieră este de forma: A - X = D + (Cp - V) ;

unde X = V

3) Conturile corespondente sunt: 348 „Diferențe de preț la produse" și 711 „Variația stocurilor".

4) Aplicând *regulile de funcționare* a conturilor, contul 348 „Diferențe de preț la produse", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 711 „Variația stocurilor", cont de pasiv se debitează cu scăderea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) Formula contabilă este:

711 „Variația stocurilor”	=	348 „Diferențe de preț la produse finite”	560

sau

348 „Diferențe de preț la produse”	=	711 „variația stocurilor”	560

6.2. Analiza și funcționarea conturilor de rezultate

Procesul de formare a *rezultatului financiar* necesită utilizarea conturilor de procese economice, care înregistrează *cheltuielile și veniturile* întreprinderii, grupate în funcție de *natura lor*.

Cheltuielile și veniturile se delimitează ca structuri componente ale situației nete a patrimoniului. Efectuarea cheltuielilor produce o micșorare a situație nete (capitalurilor proprii), în schimb constituirea și realizarea veniturilor determină o creștere a situației nete. În consecință, toate conturile de cheltuieli, prin funcția lor contabilă, pot fi asimilate *conturilor de activ*, iar conturile de *venituri, conturilor de pasiv*.

Conturile de venituri și cheltuieli cuprind veniturile aferente perioadei curente și cheltuielile corespondente ale acestor venituri și de aceea, prin compensarea acestora, se stabilește rezultatul exercițiului care poate fi profit sau pierdere, ce influențează capitalul propriu și apare în bilanțul contabil.

În contabilitatea întreprinderilor se realizează o mulțime de operațiuni care angajează cheltuieli și generează venituri. Pentru înregistrarea cheltuielilor și veniturilor au fost constituite în planul general de conturi, două clase distincte: clasa ***6 „Conturi de cheltuieli” și clasa 7 „Conturi de venituri”.***

Caracteristica comună a conturilor din cele două clase este faptul că acestea nu participă la stabilirea și evaluarea posturilor în bilanțul contabil în mod direct, regăsindu-se în contul de profit și pierderi” iar în bilanț

Scanned with OKEN Scanner

indirect prin intermediul rezultatelor financiare determinate cu ajutorul contului 121 „Profit și pierdere", cont bifuncțional din clasa 1 „Conturi de capital".

6.2.1. Conținutul și funcționarea conturilor de cheltuieli

Conform principiului contabilității de angajamente *cheltuielile* unei întreprinderi reprezintă sumele plătite sau de plătit pentru consumurile de materii prime și materiale, pentru lucrările executate și serviciile prestate de terți, pentru salarizarea personalului, pentru achitarea obligațiilor fiscale, pentru amortizarea imobilizărilor, pentru activele cedate, distruse sau dispărute precum și pentru acoperirea deprecierilor reversibile care afectează activele întreprinderii.

Cheltuielile sunt grupate pe *feluri de cheltuieli, după natură sau destinație: de exploatare, financiare, extraordinare, cheltuieli cu amortizările, provizioane și ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare, cheltuieli cu impozitul pe profit și alte impozite.*

Clasa 6 „Cheltuielile" cuprinde elemente de activ în devenire sau repartizabile asupra situației nete, de aceea conturile utilizate pentru evidența lor au funcție contabilă de *activ*.

Se debitează cu cheltuielile efectuate în cursul perioadei contabile.

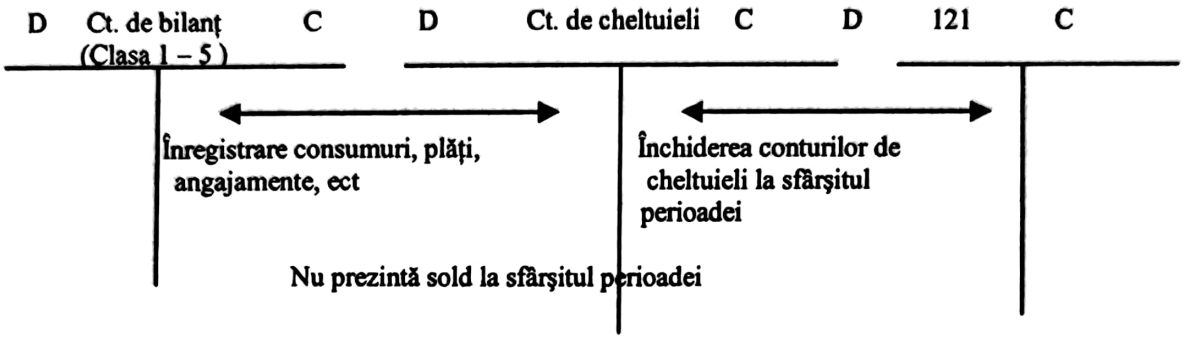
6XX Conturi de	=	%
cheltuieli (clasa 6)		1XX Conturi de capitaluri
(601 „Ch. cu mat. prime)		2XX Conturi de imobilizări
(602 „Ch. cu mat.cons.)		3XX Conturi de stocuri
....		4XX Conturi de terți
		5XX Conturi de trezorerie

Se *creditează* la sfârșitul perioadei contabile cu ocazia decontării sau repartizării cheltuielilor asupra rezultatului perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

121 „Profit și pierderi"	=	6XX Conturi de cheltuieli

În urma acestei operațiuni, conturile de cheltuieli se închid.
Nu prezintă sold.



6.2.2. Conținutul și funcționarea conturilor de venituri

Conform aceluiași principiu al contabilității de angajamente, *veniturile* unei întreprinderi reprezintă sumele sau valorile încasate sau de încasat, din livrări de bunuri, executări de lucrări, prestări servicii, precum și din executarea unor obligații sociale legale, inclusiv valorile aferente producției stocate, imobilizate, celei provenită din diminuarea sau anularea provizioanelor, ajustărilor de valoare precum și prețul de vânzare a activelor cedate.

Legea contabilității nr. 82/91 republicată în 2007 (M.Of. nr. 689/10.10.2007) prevede clasificarea veniturilor pe *feluri după natură sau sursa lor de proveniență din: exploatare, financiare, extraordinare și venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare*. Se cuprinde la venituri și producția realizată de stocuri și imobilizări.

Clasa 7 „Conturi de venituri" cuprinde conturile care evidențiază veniturile brute obținute ca rezultat al activităților desfășurate, inclusiv variația stocurilor și producția de imobilizări.

După funcția contabilă sunt conturi de *pasiv*. *Excepție* contul 711 „Variația stocurilor" care este un cont *bifuncțional*.

Scanned with OKEN Scanner

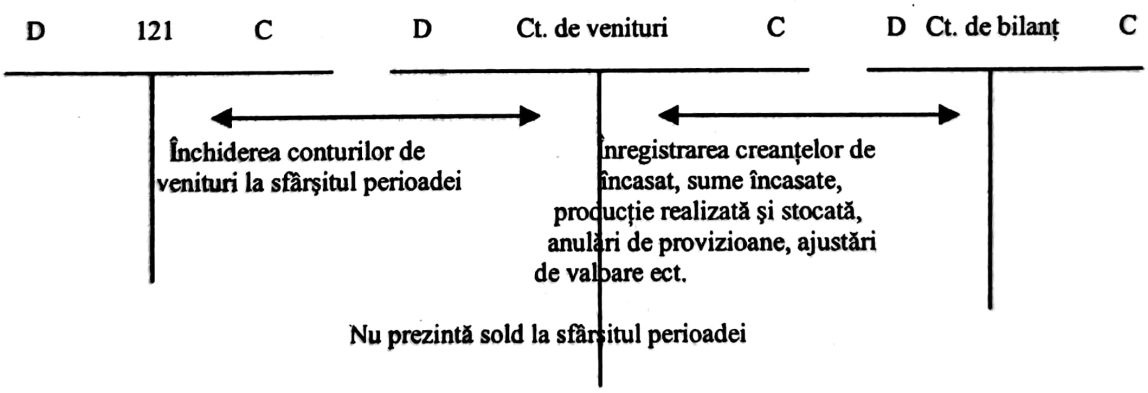
Se creditează cu veniturile înregistrate în cursul perioadei reprezentând: sume de încasat (creanțe), sume încasate, producție obținută dar stocată, anulări de provizioane, etc.

%	=	7XX Conturi de venituri clasa 7
1XX Conturi de capitaluri		
2XX Conturi de imobilizări		
3XX Conturi de stocuri		
4XX Conturi de terți		
5XX Conturi de trezorerie		

Se *debitează* cu încorporarea veniturilor în rezultatul perioadei, la sfârșitul acesteia.

7XX Conturi de venituri	=	121 „Profit și pierdere"

După această operațiune conturile se închid.
Nu prezintă sold la sfârșitul perioadei.

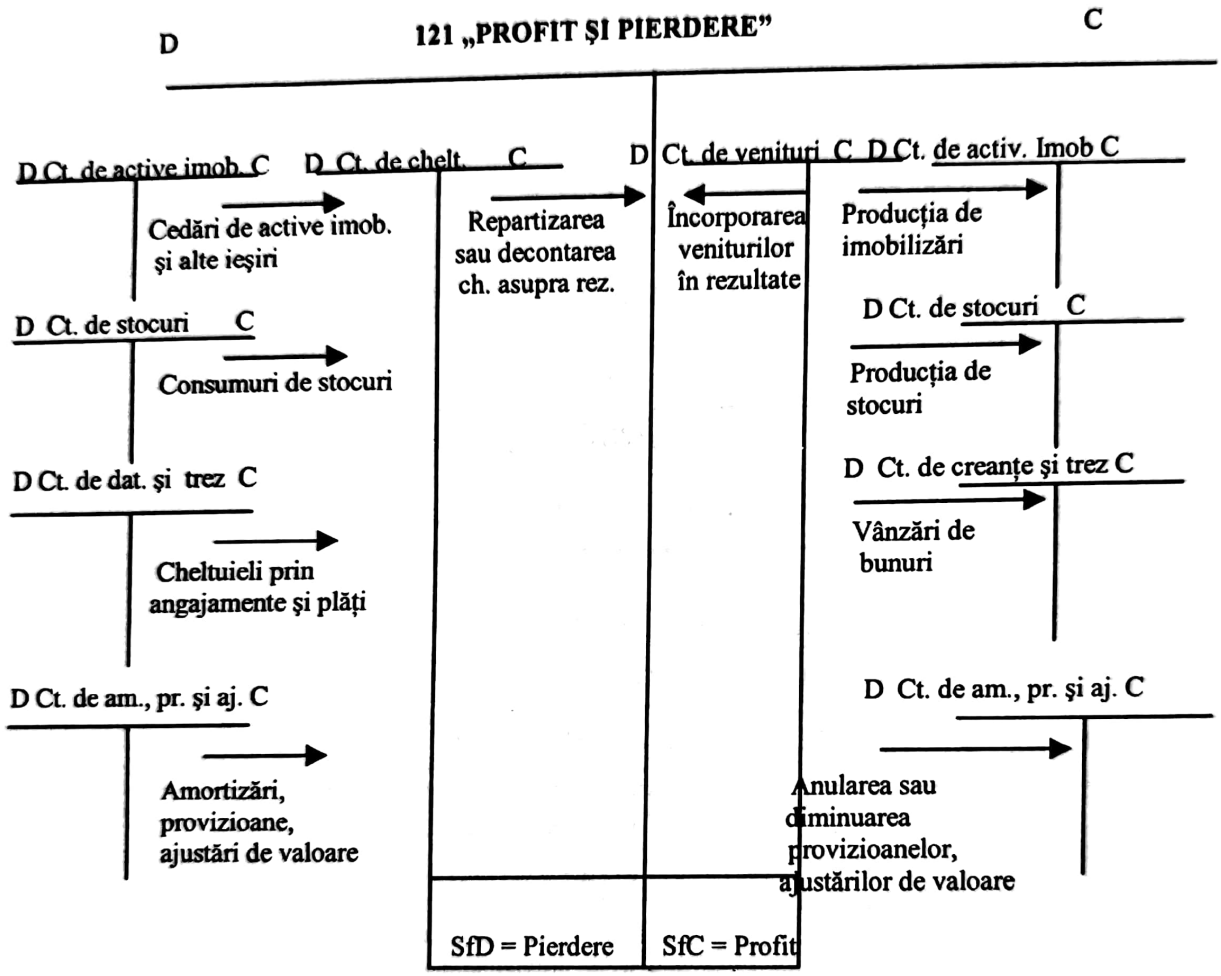


Așa după cum rezultă din schemele prezentate conturile de cheltuieli și cele de venituri se închid la sfârșitul exercițiului financiar prin contul 121 „Profit și pierdere". Cheltuielile se repartizează asupra rezultatului, iar veniturile se încorporează în rezultat. Contul 121 „Profit și pierdere" este un cont de bilanț, fiind inclus în categoria conturilor de capitaluri proprii.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul exercițiului poate fi *profit* sau *pierdere* și se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului, indiferent de data încasării și plății lor.

Modul de înregistrare în contabilitate a cheltuielilor și veniturilor și stabilirea rezultatului se prezintă *schematic* astfel:



Pentru delimitarea și înregistrarea cheltuielilor și a veniturilor în contabilitate *criteriul* utilizat este cel al *angajării* și nu cel al plății sau al încasării lor. Cheltuielile se înregistrează în contabilitate la primirea sau la vânzarea bunurilor, lucrărilor și serviciilor, iar veniturile în momentul obținerii și vânzării bunurilor, lucrărilor și serviciilor.

Scanned with OKEN Scanner

Aplicaţii :

1. Se închid conturilor de cheltuieli la sfârşitul perioadei prin decontarea cheltuielilor asupra rezultatului. Se consideră nivelul total cheltuielilor din cursul perioadei ca fiind:75.100 lei.

Analiza contabilă a operaţiei

1) *Natura operaţiei*: Decontarea sau repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului perioadei;

2) Operaţiunea nu produce modificări în poziţia financiară şi performanţele unei întreprinderi, ci reprezintă încorporarea cheltuielilor în rezultate.

Ecuaţia bilanţieră este de forma: A = D + (Cp – Ch – X)

3) Conturile corespondente sunt: conturile de cheltuieli din cl. 6 (6xx) şi contul 121 „Profit şi pierdere".

4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, conturile: 601 „Cheltuieli cu materiile prime", 607 „Cheltuieli privind mărfurile", 641 „Cheltuieli cu salariile personalului", 645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială", 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare", fiind conturi de activ se creditează cu scăderile de activ, iar contul 121 „Profit şi pierdere" cont bifuncţional se debitează cu diminuarea rezultatului perioadei.

5) *Formula contabilă este*:

121 „Profit şi pierdere"	=	%	75.100
		601 „Cheltuieli cu materiile prime"	4.000
		607 „Cheltuieli privind mărfurile"	6.000
		641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	50.000
		645 „Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială"	12.100
		681 „Cheltuieli de expl. privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare"	3.000

Scanned with OKEN Scanner

2. Se închid conturilor de venituri la finele perioadei prin încorporarea veniturilor realizate în rezultatul perioadei. Nivelul veniturilor înregistrate 97.760 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Încorporarea veniturilor în rezultatul exercițiului;

2) Această operațiune nu produce modificări în poziția financiară și performanțele întreprinderii, ea reprezintă încorporarea veniturilor în rezultate.

Ecuația bilanțieră este: A = D + (Cp – V + X)

3) Conturile corespondente sunt: conturile de venituri din clasa 7 (7xx) și contul 121 „Profit și pierdere".

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, conturile 701 „Venituri din vânzarea produselor finite", 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor", 711 „Variația stocurilor", sunt de pasiv și se debitează cu scăderile de pasiv, iar contul 121 „Profit și pierdere", cont bifuncțional (analizat după regulile conturilor de pasiv) se creditează cu creșterea de pasiv (a rezultatului exercițiului).

5) *Formula contabilă este:*

%	= 121 „Profit și pierdere"	97.760
701 „Venituri din vânzarea produselor finite"		42.000
707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"		50.000
711 „Variația stocurilor"		5.760

3. Înregistrarea impozitului pe profit datorat bugetului de stat în sumă de 3.626 lei.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea obligației fiscale privind impozitul pe profit;

Scanned with OKEN Scanner

2) Operaţiunea produce o scădere a valorii rezultatului curent determinată de creşterea cheltuielilor cu impozitul pe profit şi în acelaşi timp o creştere a datoriilor faţă de bugetul statului cu aceeaşi sumă.
Ecuaţia bilanţieră este de forma: A = (D + X) + (Cp – Ch) ,
unde X = Ch
3) Conturile corespondente sunt: 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi 441 „Impozitul pe profit/venit".
4) Conform *regulilor de funcţionare* a conturilor, contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 441 „Impozitul pe profit/venit", cont bifuncţional (analizat ca o datorie) se creditează cu creşterea de pasiv.
5) *Formula contabilă este:*

691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit"	=	441 „Impozitul pe profit"	3.626

4. La sfârşitul exerciţiului financiar se închide contul de cheltuieli privind impozitul pe profit în sumă de 3.626 lei (nedeductibile fiscal).

Analiza contabilă a operaţiei
1) *Natura operaţiei*: Decontarea cheltuielilor cu impozitul pe profit;
2) Operaţiunea nu produce modificări în poziţia financiară şi performanţele unei întreprinderi, ea reprezintă o încorporare a cheltuielilor în rezultate.
Ecuaţia bilanţieră este de forma: A = D + (Cp – Ch - X),
unde X = Ch
3) Conturile corespondente sunt: 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit" şi 121 „Profit şi pierdere".
Fiind cheltuieli nedeductibile nu vor influenţa rezultatul contabil al perioadei.
4) Aplicând *regulile de funcţionare* a conturilor, contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit", cont de activ se creditează cu scăderea de activ, iar contul 121 „profit şi pierdere", cont bifuncţional se debitează cu scăderea rezultatului exerciţiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este:*

121 „Profit şi pierderi”	=	691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”	3.626

Se determină şi se înregistrează rezultatul financiar net pe baza datelor din contul 121 „Profit şi pierdere”.

D	121 „Profit şi pierdere”	C
(1)	75.100	(2) 97.760
(4)	3.626	
	Sfc	19.034

5. Rezultatul financiar net în sumă de 19.034 lei este repartizat (reportat) pe baza hotărârii Adunării Generale a Asociaților sau Acționarilor pe destinațiile legale.

Analiza contabilă a operației

1) *Natura operației*: Înregistrarea repartizării profitului net pe destinațiile legale;

2) Operațiunea produce o scădere a valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea valorii profitului repartizat şi în acelaşi timp o creştere a valorii capitalurilor proprii determinată de creşterea rezultatului reportat.

Ecuația bilanțieră este de forma: A + X = D + (Cp + X)

3) *Conturile corespondente* sunt: 129 „Repartizarea profitului” şi 117 „Rezultatul reportat”.

4) Conform *regulilor de funcționare* a conturilor, contul 129 „Repartizarea profitului”, cont de activ se debitează cu creşterea de activ, iar contul 117 „Rezultatul reportat”, cont bifuncțional” (analizat ca element al capitalurilor proprii) se creditează cu creşterea de pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

5) *Formula contabilă este:*

129 „Repart. profitului"	=	117 „Rezultatul reportat"	19.034

6.3. Analiza și funcționarea conturilor speciale

Sub aspectul conținutului economic reflectă elementele care nu fac parte din activul sau pasivul întreprinderii. Pe aceste considerente mai sunt denumite și *conturi extrapatrimoniale* sau conturi în afara bilanțului. Sunt reflectate cu ajutorul *clasei 8 „Conturi speciale"*.

Conturile care definesc această clasă, în funcție de natura elementelor oglindite și principiul de funcționare se împart în două *grupe:*

- *grupa 80 „Conturi în afara bilanțului"*
- *grupa 89 „Bilanț"*

a) Conturile în afara bilanțului sau extrabilanțiere pot fi împărțite în două categorii: *conturi de ordine* și *conturi de evidență.*

Reflectă drepturi din angajamente acordate, obligații din angajamente primite și alte valori în afara activelor și pasivelor întreprinderii.

Caracteristica principală a acestor conturi este funcționarea lor după principiul partidei simple și nu a partidei duble cum funcționează celelalte conturi (clasele 1 – 7 și grupa 89 Bilanț). *Partida simplă* presupune că înregistrările se fac fie în debitul, fie în creditul unui singur cont fără folosirea de conturi corespondente (individual fără a intra în relație cu un alt cont).

Grupa conturilor de ordine cuprinde toate conturile care reflectă valori materiale sau bănești aflate temporar în posesia întreprinderii fără a face parte din patrimoniul acesteia, cum sunt: imobilizări corporale luate cu chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, valori materiale primite în custodie sau păstrare, etc.

Aceste conturi *se debitează* cu intrările de valori materiale și *se creditează* la restituirea lor.

Exemplu: Primirea cu chirie a unui utilaj în valoare de 15.000 lei:
Debit: ct. 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" 15.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Restituirea utilajului:
Credit: ct. 8031 "Imobilizări corporale luate cu chirie" 15.000 lei.
Grupa conturilor de evidenţă cuprinde toate conturile care evidenţiază drepturi şi angajamente eventuale sau latente care devin certe ori se anulează în urma producerii unui eveniment sau a îndeplinirii unei clauze contractuale, cum sunt: debitori scoşi din activ, urmăriţi în continuare; angajamente acordate sau primite; etc.
Conturile de drepturi *se debitează* cu toate drepturile latente sau eventuale şi *se creditează* la decontarea lor prin activare sau desfiinţare. *Soldul debitor* reflectă eventualele drepturi în curs de decontare.
Conturile de obligaţii eventuale *se creditează* cu toate angajamentele latente şi *se debitează* la decontarea lor prin activare sau desfiinţare. *Soldul creditor* reflectă eventualele angajamente în curs de decontare.

b) Conturile din grupa 89 „Bilanţ" se utilizează pentru închiderea la sfârşitul exerciţiului, respectiv redeschiderea la începutul exerciţiului a conturilor bilanţiere (clasa 1 – 5) care prezintă sold. Funcţionează în *partidă dublă.*

Contul 891 „Bilanţ de deschidere" asigură deschiderea bilanţieră la începutul exerciţiului prin preluarea soldurilor de la finele exerciţiului precedent, astfel:

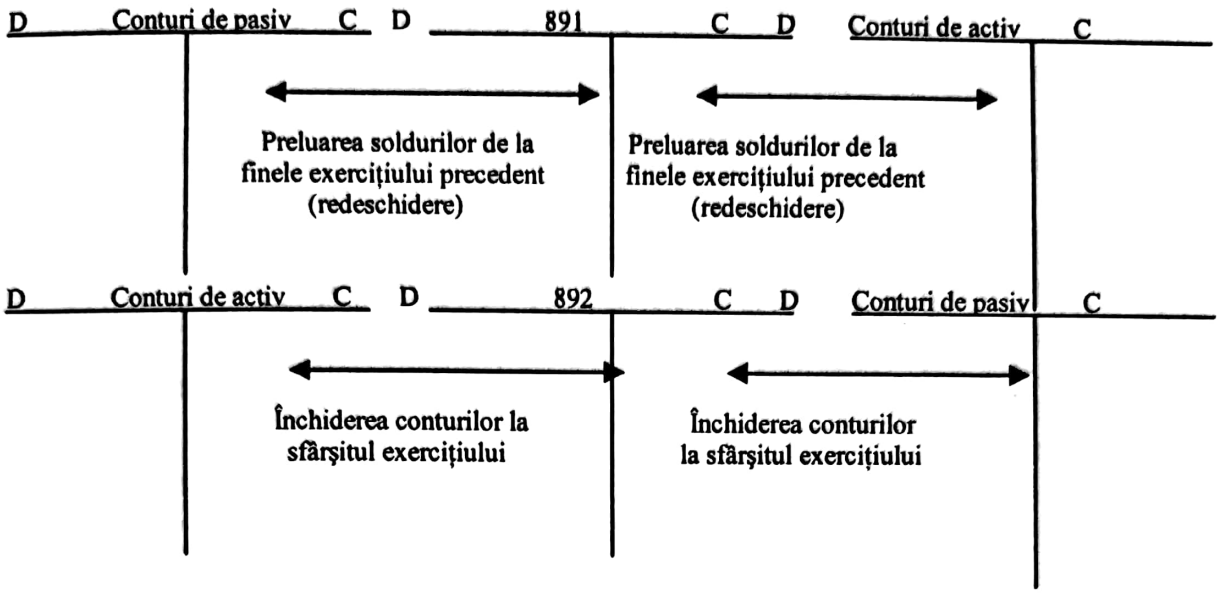
Conturi de activ	=	891 Bilanţ de deschidere
	şi	
891 Bilanţ de deschidere	=	Conturi de pasiv

Contul 892 „Bilanţ de închidere" asigură închiderea la sfârşitul exerciţiului a tuturor conturilor care prezintă sold, astfel:

892 Bilanţ de închidere	=	Conturi de activ
	şi	
Conturi de pasiv	=	892 Bilanţ de închidere

Nu prezintă sold.
Schematic situaţia se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner



6.4. Analiza şi funcționarea conturilor de gestiune

În conformitate cu *Legea Contabilității nr. 82/1991*, modificată şi republicată[76], articolul 1, aliniatul 1 „Societățile comerciale, companiile naționale, regiile autonome, instituțiile naționale de cercetare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice au obligația să organizeze şi să conducă contabilitate proprie respectiv contabilitate financiară potrivit legii şi *contabilitate de gestiune adoptată la specificul activității*".

Prin contabilitatea de gestiune persoanele juridice pot obține informații care *să asigure* o gestiune eficientă a resurselor de care dispun respectiv:

- informații legate de *costul bunurilor*, lucrărilor, serviciilor, costul bunurilor vândute;
- informații care stau la baza *bugetării şi controlului* activității de exploatare;
- *informații necesare analizelor* financiare, în vederea fundamentării deciziilor şi realizarea unui management performant.

Contabilitatea de gestiune *se organizează de administratorul unității* utilizând[77]:

[76] M.Of. Partea I nr. 689/10.10.2007
[77] OMFP nr. 1826/2003, M.Of. Partea I nr. 23/12.I.2004

Scanned with OKEN Scanner

- fie *conturi specifice*;
- fie prin *dezvoltarea conturilor din contabilitatea financiară*;
- fie cu ajutorul *evidenței tehnic – operative* proprii;

Folosirea conturilor de gestiune (clasa 9), așa cum rezultă din OMFP 1826/2003 nu este obligatorie, varianta aleasă trebuind adoptată la specificul activității.

Atunci când întreprinderile au ales varianta folosirii *conturilor specifice,* acestea sunt prevăzute prin Planul de conturi general în cadrul *clasei 9 „Conturi de gestiune*".

Folosirea conturilor contabile precum și simbolizarea acestora se efectuează astfel încât sistemul de stocare și accesare a informațiilor obținute să fie flexibil și să permită o gamă largă de opțiuni. Lista conturilor de gestiune este adoptată în funcție de *scopurile urmărite* respectiv:

- evidențierea fluxului costurilor;
- determinarea costurilor aferente stocurilor;
- determinarea veniturilor și a rezultatelor în funcție de activitatea care le generează;
- efectuarea de previziuni, etc.

Cerințele de prezentare și analiză a informațiilor oferite de contabilitatea de gestiune nu sunt limitative.

Procedeele și tehnicile utilizate în contabilitatea de gestiune se stabilesc în funcție de caracteristicile calitative ale informațiilor cerute de utilizatori, precum și de particularitățile activității desfășurate.

Clasa 9 „Conturi de gestiune" cuprinde *trei grupe* distincte:

grupa 90 *„Decontări interne"*
grupa 92 *„Conturi de calculație"*
grupa 93 *„Costul producției*"

Conturile de gestiune au menirea de a prelua cheltuielile de exploatare din contabilitatea financiară, unde s-au înregistrat după natura lor, pentru a le ordona după *destinație* în vederea calculării costului efectiv al producției obținute, decontării acestei producții și stabilirii abaterilor costurilor efective de la cele prestabilite (standard) în scopul exercitării

Scanned with OKEN Scanner

controlului bugetar asupra costurilor, creându-se astfel independența contabilității de gestiune față de contabilitatea financiară[78].
Aceste conturi prezintă caracteristica generală că nu apar în bilanțul contabil întrucât datele pe care le reflectă au fost deja înregistrate în contabilitatea financiară.

Funcția contabilă a conturilor de gestiune este mai *elastică* în ceea ce privește debitarea și creditarea întrucât organizarea contabilității de gestiune este lăsată la latitudinea fiecărei întreprinderi în funcție de specificul activității și necesitățile de informare ale utilizatorilor, existând mai multe *variante posibile de funcționare* și metode de calculație. Este motivul pentru care nu ne propunem să prezentăm funcțiunea acestor conturi

.

Facem totuși precizarea că aceste conturi funcționează pe principiul partidei duble intrând în corespondență *numai între ele* (în cadrul clasei 9) fără a avea legături de debitare sau creditare cu conturi din celelalte clase (1 –8).

ÎNTREBĂRI:

1. Ce se înțelege prin clasificarea conturilor și care sunt criteriile de clasificare a conturilor?
2. Care este conținutul economic și funcția conturilor de imobilizări?
3. Care este conținutul economic și funcția conturilor de stocuri?
4. Care este conținutul economic și funcția conturilor de terți?
5. Care este conținutul economic și funcția conturilor de creanțe?
6. Care este conținutul economic și funcția conturilor de datorii?
7. Care este conținutul economic și funcția conturilor de trezorerie?
8. Care este conținutul economic și funcția conturilor rectificative?
9. Care este conținutul economic și funcția conturilor de rezultate?
10. Care este conținutul economic și funcția conturilor de cheltuieli?
11. Care este conținutul economic și funcția conturilor de venituri?

[78] Oprea Călin, Contabilitatea de gestiune, Editura Tribuna Economică, București, 2001, pag. 235

Scanned with OKEN Scanner

PROBLEME PROPUSE:

SC ENIGMA SA, având ca obiect de activitate fabricarea produselor de morărit, înregistrează în cursul lunii martie anul N, următoarele operațiuni :

1. În urma depunerii capitalului social de către acționari se realizează capitalul social, conform *Notei contabile.*
2. Se înregistrează cheltuielile de constituire in valoare de 500 lei, conform *Notei contabile.*
3. Societatea comerciala achiziționează materii prime (grâu) în valoare de 3.000 lei conform *Facturii fiscale.*
4. Se dau în consum materii prime în valoare de 500 lei, conform *Fiselor de magazie* și a *Bonului de consum.*
5. Se obțin în urma procesului de producție, produse finite (făină) în valoare de 800 lei.
6. Se achiziționează un utilaj în valoare de 5.000 lei, TVA 19%, conform *Contractului de vânzare-cumpărare* și a *Facturii fiscale.*
7. Se vând produse finite în valoare de 500 lei, TVA 19%, conform *Facturii fiscale.*
8. Se descarcă gestiunea cu produsele finite vândute, conform *Fiselor de magazie* și a *Notei contabile.*
9. Se contractează un credit pe termen scurt în valoare de 10.000 lei, conform *Contractului de creditare și a Extrasului de cont* .
10. Se achită furnizorul de imobilizări, conform *Ordinului de plată.*
11. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, conform *Extrasului de cont.*
12. Se înregistrează fondul de salarii în valoare de 10.000 lei, conform *Statului de plată.*
13. Se înregistrează contribuțiile datorate de unitate și cele datorate de angajați, conform *Statului de plată.*
14. Se înregistrează amortizarea cheltuielilor de constituire folosind metoda de amortizare liniară, conform *Planului de amortizare.*
15. Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale folosind metoda de amortizare liniară, conform *Planului de amortizare.*
16. La sfârșitul lunii se închid conturile de venituri și cheltuieli, conform *Notei contabile.*
17. La sfârșitul lunii se regularizează TVA-ul, conform *Notei contabile.*

Scanned with OKEN Scanner

SE CERE:

Înregistrarea operaţiunilor enunţate în contabilitatea cronologică, întocmind Registru – Jurnal şi în contabilitatea sistematică.

TESTE GRILĂ:

1. Cum se înregistrează în contabilitate vânzarea mărfurilor cu amănuntul în valoare de 1.000 lei, TVA 19%:

a) 411 „Clienţi"	=	%	1.190
		371 „Mărfuri"	1.000
		4427 „TVA colectată"	190
b) 5311 „Casa în lei"	=	%	1.190
		371 „Mărfuri"	1.000
		4427 „TVA colectată"	190
c) 5311 „Casa în lei"	=	%	1.190
		707 „Venituri din vânzarea mărfurilor"	1.000
		4427 „TVA colectată"	190

2. Care din următoarele înregistrări sunt corecte:

a) achiziţia de terenuri cu plata ulterioară

211 „Terenuri"	=	401 „Furnizori"

b) înregistrarea contribuţiei întreprinderii la fondul pentru ajutorului de şomaj

6452 „Contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=	4371 „Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"

c) plata unui utilaj achiziţionat anterior

213 „Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"

3. Ce semnifică formula contabilă 711 „Variaţia stocurilor "= 345„Produse finite":

a) plusul de produse finite constatate la inventar;
b) descărcarea gestiunii de produsele finite vândute;
c) transferarea produselor finite la magazinele proprii.

Scanned with OKEN Scanner

4. Mărfurile sunt bunuri pe care întreprinderea:
   a) le-a achiziționat pentru a le vinde;
   b) le-a produs pentru a le vinde;
   c) le-a achiziționat pentru a le utiliza pentru nevoi de producție.
5. Conturile de cheltuieli se închid prin:
   a) debitul contului 129 „Repartizarea profitului";
   b) debitul contului 121 „Profit și pierdere";
   c) creditul contului 121„Profit și pierdere".
6. Conturile de venituri se închid prin:
   a) debitul contului 129 „Repartizarea profitului";
   b) debitul contului 121 „Profit și pierdere";
   c) creditul contului 121„Profit și pierdere".
7. Contul 4111 „Clienți" prezintă la începutul lunii mai anul N un sold inițial de 1.700 lei. În cursul lunii au loc următoarele operații:
   - vânzare de produse finite cu plata ulterioară în valoare de 15.000 lei, TVA 19%, cost de producție 10.000 lei;
   - vânzare de semifabricate cu plata în termen de 10 zile, în valoare de 7.000 lei, TVA 19%, cost de producție 5.000 lei;
   - executarea unei lucrări în valoare de 2.000 lei, TVA 19%;
   - încasarea sumei de 5.000 lei în contul de la bancă de la un client;
   - primirea unui efect comercial în sumă de 10.000 lei;
   - încasarea efectului comercial.

Soldul final al contului 4111 „Clienți " în urma acestor operațiuni este:
   a) 10.700 lei;
   b) 15.260 lei;
   c) 4.080 lei.
8. Conturile de cheltuieli sunt:
   a) conturi de Activ;
   b) conturile de Pasiv;
   c) conturile bifuncționale.

Scanned with OKEN Scanner

9. Cum se înregistrează în contabilitate achiziția unui utilaj în valoare de 15.000 lei, TVA 19%:

a) 461 „Debitori diverși"	=	%	17.850
		7583 „Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital"	15.000
		4427 „TVA colectată"	2.850
b) %	=	404 „Furnizori de imobilizări"	17.850
2131 „Echipamente tehnologice"			15.000
4426 „TVA ded."			2.850
c) %	=	401 „Furnizori"	17.850
2131 „Echipamente tehnologice"			15.000
4426 „TVA ded."			2.850

10. Cum se înregistrează în contabilitate salariile datorate de unitate angajaților, știind că acestea sunt în valoare de 100.000 lei:

a) 641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	=	421 „Personal-salarii datorate"	100.000
b) 421 „Personal-salarii datorate"	=	641 „Cheltuieli cu salariile personalului"	100.000
c) 421 „Personal-salarii datorate"	=	5121 „Conturi la bănci în lei"	100.000

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 7

BALANȚA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE CENTRALIZARE ŞI VERIFICARE A ÎNREGISTRĂRILOR EFECTUATE CU AJUTORUL CONTURILOR

7.1. Definire, importanță şi funcțiile balanței de verificare a conturilor

În conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991 republicată în anul 2007[79], agenții economici sunt obligați să întocmească cel puțin anual la încheierea exercițiului financiar sau la termenele de întocmire a situațiilor financiare periodice *balanța de verificare a conturilor.*

Aceasta este reprezentată de un document cu o structură specifică, prin care se realizează *centralizarea şi verificarea* corectitudinii înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor.

Necesitatea balanței de verificare rezultă din rolul acesteia, respectiv de a generaliza, centraliza şi prezenta într-o formă grupată elementele patrimoniale.

Balanța de verificare se prezintă sub forma unei *liste* (tablou) ce cuprinde conturile din registrul Cartea mare, care furnizează informații în legătură cu soldurile inițiale, mişcările (sau rulajele) intervenite într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile finale la data întocmirii ei.

Putem spune deci că ***balanța de verificare*** este procedeul de centralizare şi verificare a egalităților generate de dubla înregistrare, (atât structural cât şi global).

Ca procedeu specific metodei contabilității balanța de verificare îndeplineşte următoarele *funcții:*

---

[79] M. Of. partea I, nr. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

Funcția de verificare presupune un control al exactității înregistrărilor consemnate în conturi. Se realizează pe baza respectării principiului dublei înregistrări, atât în cadrul conturilor sintetice cât și a celor analitice. Prin această funcție, balanța de verificare asigură corelația dintre egalitățile generate de dubla înregistrare și totalul rulajelor debitoare și creditoare din registrul jurnal. De asemenea, se asigură concordanța dintre totalul sumelor finale debitoare și totalul sumelor finale creditoare din registrul Cartea Mare și dintre totalul sumelor finale debitoare și totalul sumelor finale creditoare din balanța de verificare, prin faptul că la începutul perioadei de gestiune, soldurile inițiale ale conturilor se preiau din bilanțul precedent, iar acestea devin poziții distincte în cadrul primei coloane (solduri inițiale) ale balanței de verificare.

Funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi. Se realizează prin însumarea tuturor existențelor și mișcărilor intervenite într-o anumită perioadă de timp, atât în cadrul fiecărui element patrimonial cât și pe ansamblul activității întreprinderii. Centralizarea informațiilor obținute din conturi se realizează atât pentru perioada curentă cât și cumulat de la începutul exercițiului. Prin gruparea și centralizarea datelor se realizează o legătură de intercondiționare între cont și bilanțul contabil. Astfel, soldurile finale sunt preluate din fișele de cont în balanța de verificare și de aici în bilanțul contabil.

Funcția de legătură dintre conturile sintetice și bilanț. Așa cum s-a prezentat în capitolele precedente, contul furnizează informații detaliate, permanente asupra fiecărui mijloc economic, sursă sau proces economic iar bilanțul realizează o prezentare de ansamblu a activității întreprinderii la un moment dat. Legătura dintre cont și bilanț se realizează prin centralizarea și verificarea exactității datelor înregistrate în conturi cu ajutorul balanței de verificare. Această legătură se concretizează în faptul că datele din bilanț reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ și de pasiv preluate din balanța de verificare și apoi prelucrate și grupate conform necesităților de întocmire a bilanțului.

Funcția de legătură dintre conturile sintetice și conturile analitice. Se realizează prin centralizarea care are loc la sfârșitul perioadei (lunii), prin însumarea datelor din conturile analitice care trebuie să concorde cu totalul fiecărui cont sintetic. Aceasta se întâmplă atunci când un cont sintetic cuprinde mai multe conturi analitice, totalul debitului și totalul creditului

Scanned with OKEN Scanner

contului sintetic obținându-se prin însumarea conturilor analitice în care a fost dezvoltat contul sintetic. Realizarea acestei funcții este posibilă prin întocmirea balanței de verificare analitice pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice.

Funcția de grupare, analiză și control a datelor contabile

Prin *gruparea* datelor obținute din conturi, balanța de verificare devine un instrument de analiză și control a activității întreprinderii. Aceasta se realizează pe fiecare cont în parte, pe grupe de conturi și pe clase de conturi. Balanța de verificare constituie un instrument indispensabil analizei curente a activității economico – financiare, de realizare a unui *control* asupra modului de gestionare a patrimoniului în cadrul perioadei de gestiune efective.

În concluzie, putem spune că *balanța de verificare* reprezintă un procedeu de bază al metodei contabilității, prin care *se asigură*:

- gruparea, centralizarea și verificarea exactității datelor furnizate de conturi;
- legătura dintre conturile sintetice și conturile analitice;
- legătura dintre bilanțul inițial și cont precum și dintre cont și bilanțul final;
- controlul periodic (lunar) al egalității dintre totalul rulajelor, respectiv al soldurilor, asigurând astfel premizele egalității bilanțiere dintre utilități (active) și resurse (datorii și capitaluri proprii).

7.2. Clasificarea balanțelor de verificare

Balanțele de verificare elaborate la nivelul unei întreprinderi pot fi clasificate în funcție de mai multe *criterii:*

1) După natura conturilor pe care le conțin, pot fi:

- *Balanțe de verificare ale conturilor sintetice,* care cuprind toate conturile sintetice de gradul I și II, utilizate de un agent economic.
- *Balanțe de verificare ale conturilor analitice,* cuprind toate conturile analitice ale unui cont sintetic și sunt întocmite înaintea balanțelor de verificare sintetice. Acestea asigură concordanța dintre elementele de detaliu ale unui cont și contul sintetic în ansamblul său.

2) După forma de prezentare avem:

- *Balanța de verificare sub formă tabelară;*

Scanned with OKEN Scanner

- *Balanța de verificare sub forma unui tablou (tabel) matricial (balanța șah).*

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unui tablou (table șah) în cadrul căruia conturile se înscriu în aceeași ordine, atât pe verticală cât și pe orizontală. În cadrul pătratelor care se formează din întretăierea liniilor cu coloanele, se înscriu sumele corespunzătoare conturilor evidențiate. În cadrul acestei forme de balanțe, egalitățile se obțin o singură dată, la întretăierea rândurilor și coloanelor respective.

3) După numărul de egalități pe care le conțin, deosebim:

a) Balanța de verificare cu o singură egalitate. Cuprinde o singură egalitate, respectiv între elementele unei singure coloane. Se poate prezenta sub două variante:

- balanța de sume, cuprinde egalitatea: $T\sum D = T\sum C$,

unde: $T\sum D = Si_d + R_d$

$T\sum C = Si_c + R_c$

- balanța soldurilor, cuprinde egalitatea: $TSf_d = TSf_c$

în care: $T\sum D$ – total sume debitoare;

$T\sum C$ – total sume creditoare;

Si_d – solduri inițiale debitoare;

Si_c – solduri inițiale creditoare;

R_d – rulaje debitoare;

R_c – rulaje creditoare;

TSf_d – total solduri finale debitoare;

TSf_c – total solduri finale creditoare.

b) Balanța de verificare cu două egalități. Este cunoscută sub denumirea de *balanța sumelor și a soldurilor* și este o combinație a celor două variante a balanței cu o singură egalitate.

Aceste egalități sunt:

I. $T\sum D = T\sum C$

II. $TSf_d = TSf_c$

c) Balanța de verificare cu trei egalități. Este construită pe criteriul separării soldurilor inițiale de rulaje. Cuprinde următoarele trei egalități:

Scanned with OKEN Scanner

I. $Tsi_d = TSi_c$
II. $TR_d = TR_c$
III. $TSf_d = TSf_c$

d) Balanța de verificare cu patru egalități. Poartă denumirea de „balanța de rulaje lunare cu sume precedente".
Egalitățile pe care le cuprinde o astfel de balanță sunt obținute din celelalte forme de balanțe, și anume:

I. $Tsi_d = TSi_c$
II. $Trd = Trc$
III. $T\sum D = T\sum C$
IV. $TSf_d = TSf_c$

sau

I. $T\sum_p D = T\sum_p C$
II. $TRcd = TRcc$
III. $T\sum D = T\sum C$
IV. $TSf_d = TSf_c$

în care:
$T\sum_p D$; $T\sum_p C$ - sume din lunile precedente (debitoare, creditoare)
TRcd ; TRcc – rulaje curente (debitoare, creditoare)
Este cea mai importantă categorie de balanță, fiind obligatorie înaintea întocmirii bilanțului contabil.

e) Balanța de verificare cu cinci egalități, se bazează pe principiul separării totalului sumelor din luna curentă de totalul sumelor din luna precedentă. Egalitățile care intervin în cazul unei astfel de balanțe sunt:

I. $TSi_d = TSi_c$
II. $TRc_d = TRC_c$
III. $TRd_{lc} = TRc_{lc}$
IV. $T\sum D = T\sum C$
V. $TSf_d = TSf_c$

unde:
TRc_d ; TRc_c – total rulaje cumulate (debitoare, creditoare)
TRd_{lc} ; TRc_{lc} – total rulaje curente (debitoare, creditoare)

f) Balanțele de verificare ale conturilor analitice denumite și auxiliare. Se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârșitul perioadei în:
- balanțe de verificare pentru conturi monofuncționale;
- balanțe de verificare pentru conturi bifuncționale;

Balanțele de verificare pentru conturi monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în:

Scanned with OKEN Scanner

- balanțe de verificare pentru conturi cu un singur etalon de evidență (valoric): Furnizori, Clienți, etc.
- balanțe de verificare pentru conturi cu două etaloane de evidență (cantitativ și valoric): Materii prime, Produse finite, Mărfuri, etc. (spre exemplificare prezentăm pentru contul 371 „Mărfuri"):

Balanța de verificare auxiliară a contului
371 „Mărfuri"

Denumirea conturilor analitice	Etalon (cont)	Cantități			Total sume		Sold
		Intrări	Ieșiri	Stoc	D	C	
TOTAL							
Cont sintetic 371 „Mărfuri"							

Balanțele de verificare auxiliare pentru conturile bifuncționale prezintă particularitatea ce rezultă din felul soldurilor conturilor analitice care pot avea unele sold debitor iar altele sold creditor. De aceea, totalul soldurilor debitoare și creditoare ale conturilor analitice prin însumarea lor algebrică este egal și de aceeași sumă cu soldul contului sintetic.

7.3. Întocmirea balanței de verificare a conturilor

Elaborarea balanței de verificare reprezintă o lucrare complexă, realizată la anumite intervale de timp, conform necesităților de informare impuse de situația în care se găsește întreprinderea.

Construcția unei balanțe de verificare presupune parcurgerea următoarelor *etape:*

Scanned with OKEN Scanner

- *se trec* din bilanțul precedent (sau balanța precedentă) în conturile redeschise pentru anul curent, sumele corespunzătoare (soldurile finale) reprezentând pentru anul curent *soldurile inițiale* ale balanței anului curent;
- *se înregistrează* operațiile economico – financiare în ordine cronologică cu ajutorul *notelor de contabilitate*;
- *se transpun* datele din notele contabile în *registrul jurnal* (evidența cronologică) și apoi în *fișele de cont* (evidența sistematică), deschise individual pentru fiecare element patrimonial (conturi sintetice);
- *se determină* în cadrul fiecărei fișe de cont: *totalul rulajelor debitoare,* respectiv *creditoare; totalul sumelor* debitoare, respectiv creditoare și totalul *soldurilor finale* debitoare și creditoare;
- se preiau din fișele de cont: soldurile inițiale; rulajele; total sume; soldurile finale după însumare pe coloane perechi și se transpun în coloanele speciale ale balanței de verificare.
- *se adună* coloanele balanței de verificare, urmărindu-se egalitățile perechi dintre: Tsi_d și Tsi_c; TR_d și TR_c; $T \sum D$ și $T \sum C$ și TSf_d și TSf_c.

7.4. Erori de înregistrare identificabile cu ajutorul balanței de verificare a conturilor

Activitatea complexă pe care o presupune elaborarea balanței de verificare a conturilor, nu exclude apariția unor erori de înregistrare. Acestea pot fi împărțite în două *categorii:*
- erori care determină apariția unor *inegalități* între totalurile coloanelor perechi;
- erori care *nu influențează egalitățile* totalului coloanelor perechi.

a) *Inegalitățile între totalurile coloanelor balanței* de verificare se pot datora următoarelor tipuri de *erori*:
- *Erori de înregistrare în evidența sistematică.* Apar fie din omisiunea transcrierii unei sume din evidența cronologică sau din actul justificativ, în conturi; fie din transcrierea greșită a acestor sume.

O asemenea situație poate fi exemplificată astfel:
- suma a fost trecută în debit, dar omisă în creditul contului respectiv, sau invers;
- scrierea incompletă a unei sume sau cu cifre inversate;

Scanned with OKEN Scanner

- scrierea altor sume în unul din conturi și a sumei corecte în contul corespondent.

Asemenea erori se identifică prin confruntarea tuturor înregistrărilor cronologice (registrul jurnal), cu cele din evidența sistematică (fișe de cont), și dacă este cazul, confruntarea cu documentele justificative sau primare.

- *Erori de pregătire a conturilor.* Pot apare din însumarea greșită a rulajelor sau determinarea greșită a soldurilor. Aceste erori se corectează prin refacerea tuturor calculelor în cadrul fișelor de cont.

- *Erori de întocmire a balanței conturilor.* Intervin ca urmare a unor greșeli la însumarea coloanelor, la preluarea rulajelor sau a soldurilor din fișele de cont. Identificarea acestora se face prin punctaj, iar dacă este nevoie, prin refacerea tuturor calculelor.

b) Erori care *nu influențează egalitățile* între totalul coloanelor perechi, sunt:

- *Erori de înregistrare în registrul jurnal.* Cauzate de:
- inversarea unei formule contabile;
- înregistrarea unei operații de mai multe ori;
- folosirea greșită a conturilor corespondente.

În astfel de cazuri sumele înregistrate în debit, respectiv credit neinfluențând egalitățile balanței.

- *Erori de imputare.* Sunt generate de transcrierea greșită a sumelor din evidența cronologică, într-un alt cont decât cel din nota contabilă (articolul contabil).

- *Erori de compensație.* Apar ca urmare a trecerii greșite a sumelor din documentele justificative sau din registrul jurnal în conturi, trecându-se o sumă în plus într-o parte a unui cont sau a mai multor conturi, și o sumă în minus, de egală valoare cu suma în plus, în aceeași parte a unui cont, sau a mai multor conturi, astfel încât sumele în plus se compensează cu cele în minus.

- *Omisiuni de înregistrare.* Constau în neînregistrarea unor operațiuni în evidența cronologică, și nici în cea sistematică, ceea ce conduce la neinfluențarea rulajelor și nici a soldurilor.

Aceste erori pot fi identificate prin apariția de solduri necorespunzătoare la unele conturi; descoperirea documentelor neînregistrate sau a unor reclamații din partea furnizorilor sau clienților, etc.

Scanned with OKEN Scanner

Erorile din evidența cronologică, note de contabilitate sau registrul jurnal se corectează prin formule contabile de stornare, iar cele din evidența sistematică, prin corectarea sumelor greșite, respectiv prin anularea acestora și înscrierea sumei corecte în cadrul documentelor justificative.

7.5. Aplicație practică privind întocmirea balanței de verificare a conturilor

Societatea Comercială Conta – Pro SRL prezintă următoarea situație economico – financiară conform bilanțului încheiat la 31XII N-1:

Bilanț încheiat la 31.XII.N-1

Denumire elemente patrimoniale	Sume	Denumire elemente patrimoniale	Sume
Instalații tehnice	20.000	Capital	25.000
Materii prime	10.000	Rezultatul exercițiului (Profit)	15.000
Produse finite	8.000	Credite pe termen scurt	10.000
Clienți	6.000	Furnizori	5.000
Conturi la bănci în lei	24.000	Personal salarii datorate	18.500
Casa în lei	12.000	Impozit pe salarii	6.500
TOTAL ACTIV	80.000	TOTAL PASIV	80.000

În cursul lunii ianuarie a anului N, considerăm că au avut loc următoarele operații economico – financiare:

1. Se achiziționează un utilaj conform facturii și a procesului verbal de recepție, prețul de achiziție 50.000 lei, TVA 19%.
2. Se încasează clientul Y în numerar conform facturii și a chitanței fiscale în sumă de 5.000 lei.
3. Se achită în numerar factura ROMTELECOM în sumă de 3.000 lei.
4. Se achită furnizorul Z în sumă de 5.000 lei din disponibilul de la bancă conform ordinului de plată și a extrasului de cont.
5. Se cumpără materii prime de la furnizori în valoare de 14.000 lei TVA 19% conform facturii și a notei de intrare recepție.
6. Se achită furnizorul Y în sumă de 11.900 lei dintr-un credit bancar conform facturii și a extrasului de cont.

Scanned with OKEN Scanner

7. Se facturează clientului M produse finite la preț de livrare de 12.000 lei, TVA 19%.
8. Se achită impozitul pe salarii în sumă de 6.500 lei din disponibilitățile bănești din contul de la bancă conform ordinului de plată.
9. Se cumpără materiale de natura obiectelor de inventar de la furnizorul K la costul de achiziție de 4.000 lei, TVA 19%.
10. Se rambursează rata scadentă la creditul contractat cu banca comercială în sumă de 5.000 lei conform ordinului de plată și a extrasului de cont.
11. Se achită salariile personalului în sumă de 9.500 lei din numerarul aflat în casierie pe baza statului de salarii.
12. Se încasează prin virament de la clientul N suma de 6.000 lei.
13. Din profitul obținut se constituie rezerve legale în sumă de 3.000 lei.
14. Se închid la sfârșitul lunii conturile de cheltuieli și venituri prin contul 121 „Profit și pierderi".
15. Se regularizează TVA la sfârșitul lunii.

Se cere:

a) Deschiderea conturilor în contabilitatea curentă prin preluarea existențelor din bilanțul încheiat la 31.XII. N-1.

b) Înregistrarea în contabilitatea cronologică a operațiunilor care au avut loc în cursul lunii ianuarie, cu efectuarea analizei contabile.

c) Înregistrarea în contabilitatea sistematică fișe de cont (vom folosi „T-uri") a operațiunilor care au avut loc în luna ianuarie.

d) Întocmirea balanței de verificare cu patru egalități la 31 ianuarie N.

Pentru simplificare nu am întocmit note de contabilitate (se regăsesc în Registrul jurnal).

Scanned with OKEN Scanner

Registrul jurnal (înregistrarea cronologică)

Nr. crt.	Explicația	Simbolul conturilor		Sume	
		Debitor	Creditor	Debitoare	Creditoare
1.	Achiziționare utilaj	% 213 4426	404	- 50.000 9.500	59.500
2.	Încasare client	5311	411	5.000	5.000
3.	Achitare servicii telefonice	626	5311	3.000	3.000
4.	Achitare furnizori din disponibilități	401	5121	5.000	5.000
5.	Achiziție materii prime	% 301 4426	401	- 14.000 2.660	16.660
6.	Achitare furnizori din credite bancare	401	519	11.900	11.900
7.	Facturare produse finite	4111	% 701 4427	14.280	- 12.000 2.280
8.	Achitare impozit pe salar	444	5121	6.500	6.500
9.	Achiziție materiale de natura obiectelor de inventar	% 303 4426	401	4.760	- 4.000 760
10.	Rambursare credit	519	5121	5.000	5.000
11.	Achitare salarii	421	5311	9.500	9.500
12.	Încasare client	5121	4111	6.000	6.000
13.	Constituire rezerve legale	129	106	3.000	3.000
14.	a) Închidere conturi de cheltuieli	121	626	3.000	3.000
	b) Închidere conturi de venituri	701	121	12.000	12.000
15.	Regularizare TVA	% 4427 4424	4426	- 2.280 10.640	12.920
	TOTAL			178.020	178.020

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea sistematică
(Cartea mare)

D	213	C
Si 20.000		
1) 50.000		
Rd 50.000	Rc -	
T ∑D 70.000	T ∑C -	
Sfd 70.000		

D	301	C
Si 10.000		
5) 14.000		
Rd 14.000	Rc -	
T ∑D 24.000	T ∑C -	
Sfd 24.000		

D	345	C
Si 8.000		
Rd -	Rc -	
T ∑D 8.000	T ∑C -	
Sfd 8.000		

D	4111	C
Si 60.000	2) 5.000	
7) 14.280	12) 6.000	
Rd 14.280	Rc 11.000	
T ∑D 20.280	T ∑C 11.000	
Sfd 9.280		

D	5121	C
Si 24.000	4) 5.000	
12) 6.000	8) 6.500	
	10) 5.000	
Rd 6.000	Rc 16.500	
T ∑D 30.000	T ∑C 16.500	
Sfd 13.500		

D	5311	C
Si 12.000	3) 3.000	
2) 5.000	11) 9.500	
Rd 5.000	Rc 12.500	
T ∑D 17.000	T ∑C 12.500	
Sfd 4.500		

Scanned with OKEN Scanner

D	1021	C
	Si	25.000
Rd	-	Rc -
T ∑D	-	T ∑C -
	Sfc	25.000

D	121	C
14a)	3.000	Si 15.000
		14b) 12.000
Rd	3.000	Rc 12.000
T ∑D	3.000	T ∑C 27.000
		Sfc 24.000

D	519	C
10)	5.000	Si 10.000
		6) 11.900
		10) 5.000
Rd	5.000	Rc 11.900
T ∑D	5.000	T ∑C 21.900
		Sfc 16.900

D	401	C
4)	5.000	Si 5.000
6)	11.900	5) 16..660
		9) 4.760
Rd	16.900	Rc 21.420
T ∑D	16.900	T ∑C 26.420
		Sfc 9.520

D	421	C
11)	9.500	Si 18.500
Rd	9.500	Rc -
T ∑D	9.500	T ∑C 18.500
		Sfc 9.000

D	444	C
8)	6.500	Si 6.500
Rd	6.500	Rc -
T ∑D	6.500	T ∑C 6.500
		=

D	4426	C
1)	9.500	15) 12.920
5)	2.660	
9)	760	
Rd	12.920	Rc 12.920
T ∑D	12.920	T ∑C 12.920
	=	

D	404	C
		1) 59.500
Rd	-	Rc 59.500
T ∑D	-	T ∑C 59.500
		Sfc 59.500

Scanned with OKEN Scanner

D	626	C
3)	3.000	14a) 3.000
Rd	3.000	Rc 3.000
T ∑D	3.000	T ∑C 3.000

D	701	C
14b)	12.000	7) 12.000
Rd	12.000	Rc 12.000
T ∑D	12.000	T ∑C 12.000

D	4427	C
15)	2.280	7) 2.280
Rd	2.280	Rc 2.280
T ∑D	2.280	T ∑C 2.280

D	303	C
9)	4.000	
Rd	4.000	Rc -
T ∑D	4.000	T ∑C -
Sfc	4.000	

D	129	C
13)	3.000	
Rd	3.000	Rc -
T ∑D	3.000	T ∑C -
Sfd	3.000	

D	4424	C
15)	10.640	
Rd	10.640	Rc -
T ∑D	10.640	T ∑C -
Sfd	10.640	

D	106	C
		13) 3.000
Rd	-	Rc 3.000
T ∑D	-	T ∑C 3.000
		Sfc 3.000

Scanned with OKEN Scanner

Pe baza Registrului Cartea Mare se întocmeşte balanţa de verificare cu patru egalităţi care trebuie să asigure următoarele egalităţi:

I. Tsid = TSic
II. TRd = TRc
III. T ∑D = T ∑C
IV. TSfd = TSfc

Balanţa de verificare la 31 ianuarie N

Simbol cont	Denumirea conturilor	Solduri iniţiale		Rulaje		Total sume		Solduri finale	
		D	C	D	C	D	C	D	C
1012	Capital vărsat	-	25000	-	-	-	25000	-	25000
106	Rezerve	-	-	-	3000	-	3000	-	3000
121	Profit şi pierdere	-	15000	3000	12000	3000	27000	-	24000
129	Repartizarea profitului	-	-	3000	-	3000	-	3000	
213	Instalaţii tehnice	20000	-	50000	-	70000	-	70000	
301	Materii prime	10000	-	14000	-	24000	-	24000	
303	Materiale de natura ob. inv.	-	-	4000	-	4000	-	4000	
345	Produse finite	8000	-	-	-	8000	-	8000	
401	Furnizori	-	5000	16900	21420	16900	26420	-	9520
404	Furnizori de imobilizări	-	-	-	59500	-	59500	-	59500
411	Clienţi	6000	-	14280	11000	20280	11000	9280	-
421	Personal – salarii datorate	-	18500	9500	-	9500	18500	-	9000
4424	TVA de recuperat	-	-	10640	-	10640	-	10640	-
4426	TVA deductibilă	-	-	12920	12920	12920	12920	-	-
4427	TVA colectată	-	-	2280	2280	2280	2280	-	-

Scanned with OKEN Scanner

444	Imp pe venit de natura sal.	-	6500	6500	-	6500	6500	-	-
5121	Conturi curente la bănci	24000	-	6000	16500	30000	16500	13500	-
519	Credite bancare pe t. s.	-	10000	5000	11900	5000	21900	-	16900
5311	Casa în lei	12000	-	5000	12500	17000	12500	4500	-
626	Chelt. cu poșta și telec.	-	-	3000	3000	3000	3000	-	-
701	Venituri din vânz. pr. finite	-	-	12000	12000	12000	12000	-	-
	TOTAL	80000	80000	178020	178020	258020	258020	146920	146920

ÎNTREBĂRI:

1. Definiți balanța de verificare.
2. Ce importanță are balanța de verificare pentru contabilitate?
3. Care sunt funcțiile balanței de verificare?
4. Care sunt criteriile de clasificare a balanțelor de verificare?
5. Cum se clasifică balanțele de verificare după natura conturilor pe care le conțin?
6. Cum se clasifică balanțele de verificare după forma de prezentare?
7. Cum se clasifică balanțele de verificare după egalitățile care le conțin?
8. Care sunt etapele de întocmire a balanțelor de verificare?
9. Enumerați erorile care se pot descoperii cu ajutorul balanței de verificare.
10. In ce consta erorile de întocmire a balanței de verificare?
11. Enumerați erorile care nu se pot descoperii cu ajutorul balanței de verificare?
12. In ce consta erorile de compensație? Dar erorile de imputație?

PROBLEME PROPUSE:

SC ALFA SRL, având obiectul de activitate comerțul cu amănuntul, prezintă la data de 1 aprilie anul N următoarea situație patrimonială:

Scanned with OKEN Scanner

Nr. crt.	Simbol cont	Denumire	Sume debitoare	Sume creditoare
1.	1012	Capital social	-	70.000
2.	106	Rezerve	-	6.000
3.	211	Terenuri	20.000	-
4.	212	Construcții	30.000	-
5.	214	Mobilier	2.000	-
5.	371	Mărfuri	2.000	-
6.	378	Diferențe de preț la mărfuri	-	4.000
7.	401	Furnizori	-	16.000
8.	4111	Clienți	20.000	-
9.	4423	TVA de plată	-	2.000
10.	4428	TVA neexigibilă	-	3.000
11.	5121	Conturi la bănci	45.000	-
12.	5191	Credite bancare pe termen scurt	-	20.000
13.	5311	Casa în lei	2.000	
		TOTAL	121.000	121.000

În cursul lunii aprilie au loc următoarele operațiuni:

1. Se achiziționează mărfuri de la furnizor în valoare de 3.000 lei, conform *Facturii fiscale.*
2. Se înregistrează adaosul comercial de 30%.
3. Se vând mărfuri în valoare de 1.500 lei, conform *Facturii fiscale* si *Chitanței.*
4. Se descarcă gestiunea de mărfurile vândute, conform *Notei contabile.*
5. Se depune în cont la bancă suma încasată din vânzarea mărfurilor, conform *Extrasului de cont.*
6. Se achită din contul de la bancă datoria față de furnizorul de mărfuri, conform *Ordinului de plată* și a *Extrasului de cont.*
7. Se virează la Bugetul de Stat, TVA-ul de plată aferent lunii precedente, conform *Ordinului de plată* și a *Extrasului de cont.*

Scanned with OKEN Scanner

8. La sfârșitul lunii se închid conturile de venituri și cheltuieli și se regularizează TVA-ul, conform *Notelor contabile.*

SE CERE:

a. Înregistrarea operațiunilor în contabilitatea cronologică și sistematică;

b. Întocmirea balanței de verificare, cu patru egalități.

TESTE GRILĂ:

1. Balanța de verificare se întocmește:
   a) anual;
   b) ori de câte ori este nevoie dar cel puțin odată pe an sau;
   c) lunar .
2. Balanța de verificare realizează o sinteză a informațiilor prezentate în:
   a) situațiile financiare;
   b) conturi;
   c) documentele justificative.
3. Un cont care are sold la începutul exercițiului financiar, dar nu are înregistrări (mișcări) pe parcursul exercițiului financiar trebuie trecut în balanța de verificare:
   a) da;
   b) nu;
   c) nici un răspuns nu este corect.
4. Balanța de verificare cu trei egalități cuprinde următoarele egalități:
   a) $Tsi_d = TSi_c$, $Trd = Trc$, $T\sum D = T\sum C$, $TSf_d = TSf_c$
   b) $T\sum pD = T\sum pC$, $TRcd = TRcc$, $T\sum D = T\sum C$, $TSf_d = TSf_c$
   c) nici un răspuns nu este corect.
5. Balanța de verificare realizează legătura dintre:
   a) Registrul Jurnal și Registrul Cartea Mare;
   b) conturi și bilanț;
   c) conturile sintetice și cele analitice.
6. Entitățile economice au obligativitatea, conform legislației în vigoare, întocmirii balanței de verificare cu:
   a)trei egalități;
   b)patru egalități;
   c)cinci egalități.
7. Erorile care nu influențează egalitățile totalului coloanelor perechi sunt:

Scanned with OKEN Scanner

a) erori de înregistrare în evidența sistematică;
b) erori de imputare;
c) erori de întocmire a balanței conturilor.

8. Erorile care determină apariția unor inegalități între totalurile coloanelor perechi sunt:
a) erori de înregistrare în registrul jurnal;
b) erori de pregătire a conturilor;
c) erori de compensație.

9. Balanțele de verificare pot fi:
a) ale conturilor de rezultat;
b) ale conturilor analitice;
c) ale conturilor sintetice.

10. Rulajele curente în balanța de verificare se preiau din:
a) conturi;
b) balanța anterioară;
c) bilanț.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 8

DOCUMENTAREA OPERAȚIILOR ECONOMICE, EVENIMENTELOR ŞI TRANZACȚIILOR

8.1. Definirea, importanța şi conținutul documentelor financiar-contabile

În general documentele reprezintă *înscrisuri legale* ce privesc operații, activități, evenimente şi tranzacții desfăşurate de indivizi sau de colectivități, constituind stadiul (faza) inițial de reflectare a acestora pe suporți materiali sau imateriali.

În conformitate cu articolul 6, din Legea Contabilității nr. 82/1991 modificată şi republicată în 10.10.2007 *„orice operațiune economico – financiară efectuată se consemnează în momentul efectuării ei, într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate dobândind calitatea de document justificativ"*

Documentele care consemnează acte, fapte, procese, evenimente şi tranzacții în momentul şi la locul producerii lor se numesc *documente primare*.

Documentele justificative sunt documentele primare care probează legal o operațiune, eveniment sau tranzacție.

Documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat precum şi a celor care le-au înregistrat în contabilitate, după caz.

Înscrisurile ca suport al înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ sau contabil numai în cazurile în care furnizează toate informațiile prevăzute de normele legale în vigoare.

Importanța documentelor justificative rezultă din *caracteristicile* principale ale acestora şi anume:

- reflectă activitatea economică, procesele, evenimentele şi tranzacții ce au avut loc în decursul unei perioade determinate;
- constituie principala sursă de date pentru luarea deciziilor;
- servesc drept probă în justiție;

Scanned with OKEN Scanner

- constituie sursa de date indispensabilă procesului de verificare şi control a gestiunilor de valori materiale şi băneşti;
- realizează legătura organică între formele evidenţei economice.

Documentele justificative trebuie să conţină următoarele *elemente comune* prevăzute prin structura formularelor corespunzătoare*):

- *denumirea documentului* (titlul);
- *denumirea şi sediul* unităţii care întocmeşte documentul (când este cazul);
- *numărul* documentului şi *data* întocmirii;
- *menţionarea părţilor* care participă la efectuarea operaţiei economice şi financiare (când este cazul);
- *conţinutul operaţiei economice* şi financiare iar când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;
- *datele cantitative şi valorice* aferente operaţiei economice şi financiare efectuate;
- *numele şi prenumele* precum şi *semnăturile* persoanelor care răspund de efectuarea operaţiei economico – financiare, ale persoanelor cu atribuţii de control financiar preventiv şi ale persoanelor în drept să aprobe operaţiile respective după caz;
- *alte elemente* menite să asigure consemnarea completă a operaţiilor în documente justificative.

În cuprinsul oricărui document emis de către o societate comercială trebuie şi se menţioneze şi elementele prevăzute de legislaţia în domeniul respectiv: forma juridică, codul unic de înregistrare şi capitalul social, după caz[80].

Documentele justificative provenite din tranzacţii/operaţiuni de cumpărare a unor bunuri de la persoane fizice pe bază de borderouri de achiziţii pot fi înregistrate în contabilitate numai în cazul în care se face dovada intrării în gestiune a bunurilor respective.

În cazul în care documentele se referă la cheltuieli pentru prestări servicii efectuate de persoane fizice impuse pe bază de norme de venit, pentru a fi înregistrate în contabilitate, acestea trebuie să aibă la bază contracte sau convenţii civile, încheiate în acest scop şi documentul prin care se face dovada plăţii, respectiv dispoziţii de plată/încasare.

---

[80] Ordinul Ministerului Economiei şi Finanţelor nr.3512/2008, privind documentele financiar-contabile, M.Of.870bis/2008

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă elementele comune considerate principale, documentele justificative pot cuprinde și *elemente specifice* în funcție de natura operațiilor reflectate, domeniul de utilizare sau utilizatorii acestora. Pentru susținerea celor afirmate prezentăm pe scurt două dintre cele mai utilizate documente justificative: *factura* (fig. 8.1) și *chitanța* (fig. 8.2).

Scanned with OKEN Scanner

Seria B nr. 56

Furnizor SC A-PLUS
Nr. de înmatriculare în Registrul Comerțului/anul:J35/1251/2001
Codul fiscal RO 1356124
Sediul (localitatea, str., nr.):
Timisoarastr.16 decembrie nr 64
Județul Timis
Contul Ro58RZBR000005894216
Banca Raiffeisen Bank

FACTURA

Cumpărător
Nr. de înmatriculare în Registrul comerțului /anul
Cod fiscal
Sediul (localitate, str. nr.)

Județul
Contul
Banca

Nr. facturii 56
Data (ziua, luna, anul) 15.05.2009
Nr. aviz însoțire a mărfii 16
(dacă este cazul)

Cota TVA 19%

Nr. crt.	Denumirea produselor sau a serviciilor	U.M	Can tit	Prețul unitar (fără TVA) –lei -	Valoarea - lei -	Val. TVA - lei -
0	1	2	3	4	5 (3x4)	6
1	CALCULATOR AMD1200 RAM	BUC	1	3540	3540	673

Semnătura și ștampila furnizorului	Date privind expediția Numele delegatului DOBA DANA Buletinul / cartea de identitate seria AR nr 045121eliberat(ă) POL ARAD Mijlocul de transportNr AR-O1-AIV Expedierea s-a efectuat în prezenta noastră la data de 15.05.2009.ora 10 Semnăturile	Total din care: accize	
		Semnătura de primire	Total de plată (col 5 + col. 6) 4213

Figura 8.1.

Scanned with OKEN Scanner

Unitatea S.C. A- PLUS SRL
Codul fiscal R 356124 Seria AR nr. 72
Nr. de înmatriculare în Registrul comerțului/anul J40/7125/1990
Sediul (localitatea, str., nr.)
ARAD, Str. 13 Decembrie, nr. 64
Județul ARAD

CHITANȚA Nr.72
Data 15.05.2009

Am primit de la S.C CLASIC SRL
Adresa Arad, str. Gelu, nr. 64
Suma de 4213 adică patrumiidouăsutetreisprezecelei, reprezentând contravaloare factură nr. 56/15.05/2009
.....
Casier,

Figura 8.2.

Documentele contabile – jurnale, fișe, etc. care servesc la prelucrarea, centralizarea și înregistrarea în contabilitate a operațiilor consemnate în documentele justificative întocmite manual sau în condițiile utilizării tehnicii de calcul, trebuie să cuprindă elemente cu privire la:
- *felul, numărul și data* documentului justificativ;
- *sumele* corespunzătoare operațiilor efectuate;
- *conturile sintetice* și analitice debitoare și creditoare;
- *semnăturile* pentru întocmire și verificare, după caz.

Documentele justificative întocmite de: regiile autonome, societățile comerciale, societățile agricole, societățile bancare, unitățile de asigurări sociale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile și celelalte persoane juridice, precum și persoanele fizice care au calitatea de

Scanned with OKEN Scanner

comerciant, stau la baza înregistrărilor în *registre, jurnale, fișe* și alte documente contabile după caz.

8.2. Clasificarea documentelor financiar-contabile

Diversitatea domeniilor în care își găsesc utilitatea documentele justificative, face necesară clasificarea acestora în funcție de mai multe criterii.

a) După regimul de *tipărire, întocmire și utilizare*, documentele financiar-contabile cuprind două mari *categorii*:

- ***documente tipizate,*** care prezintă caracteristici unitare sub aspectul mărimii, formei și destinației pentru anumite operații, evenimente și tranzacții, obligatorii pentru toți agenții economici.

Tipizarea documentelor *asigură*:

- un sistem unitar de evidență;
-utilizarea documentelor în același timp privind evidența contabilă, statistică, tehnic – operativă;
- reducerea cheltuielilor de imprimare;
- ușurarea muncii de completare;
-reducerea numărului de documente la strictul necesar, asigurându-se astfel simplificarea și raționalizarea circuitului acestora.

Modelele registrelor și formularelor tipizate, comune privind activitatea financiar – contabilă sunt prevăzute în cadrul unui *„Nomenclator"*.

- ***documentele netipizate*** sunt reprezentate prin acele formulare pentru care nu se stabilesc în mod strict elementele pe care să le conțină respectiv: mărimea, forma și destinația. Acestea au menirea de a ajuta entitățile în asigurarea evidenței economice curente furnizând informații suplimentare cu privire la operații, activități, evenimente și tranzacții.

b) După *natura, destinația și felul operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor* pe care le reflectă:

- documente privind *constituirea și modificarea capitalurilor* întreprinderii (statutul societății, actul constitutiv, hotărârea AGA, codul fiscal, etc.);

Scanned with OKEN Scanner

- documente privind *activele imobilizate, stocurile* și producția în curs de execuție (contractul de vânzare – cumpărare, factura, bonul de mișcare, nota de recepție, bonul de consum, fișa de magazie, etc.);
- documente privind *relațiile cu furnizorii*, clienții, bugetul statului și alte organisme publice și private (factura, ordinul de plată, declarații de impozite, taxe, deconturi, etc.);
- documente privind *salariile și relațiile cu salariații* (statul de salarii, lista de avans chenzinal, liste de plată, pontaje, etc.);
- documente privind *încasările și plățile* (chitanța, dispoziția de încasare/plată, monetarul, extrasul de cont, registrul de casă, foaia de vărsământ, biletul la ordin, etc.);
- documente privind *cheltuielile* (calculația costurilor), *veniturile și rezultatele financiare* (factura, situații de calcul, statul de salarii, raportul de producție, etc.).

c) După *funcțiile și rolul* pe care îl îndeplinesc în reflectarea evenimentelor și tranzacțiilor:
- documente de *dispoziție*, consemnează ordinul de efectuare a unei operații, tranzacții, activitate (comanda, dispoziția de livrare, dispoziția de încasare/plată, etc.);
- documente de *execuție,* reflectă efectuarea unei operații sau proces economic, servind ca bază în efectuarea înregistrărilor contabile (chitanța, factura, bonul de vânzare, etc.);
- documente *mixte* – care îmbină caracteristicile celorlalte tipuri de documente, spre exemplu dispoziția și execuția (bonul de consum, etc.).
- documente *contabile*, reflectă operațiuni ce produc modificări ale nivelului activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor perioadei (nota de contabilitate, registrul jurnal, registrul inventar, registrul cartea – mare, fișa de cont pentru operațiuni diverse, etc.);
- documente de *sinteză și raportare* contabilă denumite *situații financiare anuale* (bilanțul, contul de profit și pierderi, situația fluxurilor de trezorerie, situația modificării capitalurilor proprii, notele explicative și politicile contabile);

d) După *sfera de cuprindere și circuitul realizat:*
- documente *internalizate* sunt documentele care circulă *numai între compartimentele funcționale* ale întreprinderii, neafectând relațiile cu terții:

Scanned with OKEN Scanner

nota de transfer – predare – restituire, fișa de magazie, raportul de gestiune, registrul de casă, bonul de consum, etc.;
- documente *externalizate* sunt documentele care reflectă *relațiile întreprinderii cu terții:* furnizori, clienți, etc. circulând în afara compartimentelor proprii adică în exterior (documente externe: factura, chitanța, ordinul de plată, etc.)

e) După *stadiul (faza) și gradul de agregare* a operațiilor consemnate:
- documente *primare* – consemnează operațiile, evenimentele și tranzacțiile pentru prima dată în momentul și la locul producerii lor (chitanța, nota de recepție, etc.);
- documente *centralizatoare*, grupează și sistematizează operații și tranzacții de același fel, ce prezintă aceeași natură și conținut economic fiind întocmite pe baza documentelor primare (registrul de casă, jurnalul privind vânzările, borderoul de vânzări, raportul de gestiune, etc.).

În funcție de specificul activității și obiectivele urmărite agenții economici pot realiza și alte grupări ale documentelor care să permită o reflectare cât mai fidelă a activităților și tranzacțiilor realizate.

8.3. Întocmirea, regimul intern de numerotare și prelucrarea documentelor financiar - contabile

Documentele justificative trebuie întocmite în conformitate cu *normele în vigoare*, elaborate în acest sens de Ministerul Finanțelor Publice. Conform acestor norme *înscrierea* datelor în documente se face cu *cerneală, cu pix, cu pastă sau prin utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor, după caz..*

Completarea unui document justificativ trebuie să se facă în mod *citeț, clar și succint fără ștersături, modificări sau alte asemenea procedee;fără a se lăsa spații libere între operațiile înscrise, completându-se toate rubricile; fără file libere sau lipsă.*

Scanned with OKEN Scanner

Entitățile care au obligația organizării și conducerii contabilității, prevăzute de art.1 din Legea 82/1991 republicată, vor asigura un regim intern de numerotare a formularelor financiar-contabile astfel[81]:

- persoanele care răspund de organizarea și conducerea contabilității, vor desemna, prin decizie scrisă o persoană sau mai multe după caz, care să aibă atribuții privind alocarea și gestionarea numerelor eferente;
- fiecare formular va avea un număr de ordine sau o serie după caz, număr sau serie ce trebuie să fie secvențial(ă) stabilit(ă) de entitate. În alocarea numerelor se va ține cont de structura organizatorică, respectiv gestiunii, puncte de lucru, sucursale, etc.;
- se vor emite proceduri interne de stabilire și/sau alocare de numere sau serii după caz, prin care se va menționa, pentru fiecare exercițiu financiar, care este numărul sau seria de la care se emite primul document.

Înregistrările în contabilitate se fac *cronologic*, prin respectarea succesiunii documentelor după data de întocmire sau de intrare în unitate și *sistematic* în conturi sintetice și analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare.

În cazul operațiunilor contabile pentru care nu se întocmesc documente justificative, înregistrările în contabilitate se fac pe bază de note de contabilitate care au la bază note justificative sau note de calcul după caz. În cazul utilizării *echipamentelor informatice* pentru întocmirea documentelor justificative și pentru prelucrarea și înregistrarea datelor în contabilitate, registrele contabile și formularele comune pe economie privind activitatea financiar contabilă pot fi adaptate în funcție de specificul și necesitățile întreprinderilor, cu condiția respectării conținutului de informații și a normelor de întocmire și utilizare a acestora.

Registrele contabile, altele decât cele obligatorii (Registrul jurnal, Registrul cartea – mare, Registrul inventar) editate cu ajutorul tehnicii de calcul vor fi *numerotate, șnuruite, parafate și înregistrate* în evidența unității.

Întocmirea eronată, neutilizarea documentelor corespunzătoare sau lipsa documentelor care să ateste proveniența bunurilor atât pe timpul transportului cât și la locurile de depozitare și vânzare, în momentul

[81] OMEF nr.3512/2008 privind formularele financiar-contabile, M.Of. 870bis/2008

Scanned with OKEN Scanner

controlului efectuat de organele abilitate se sancționează potrivit legislației în vigoare cu amendă și confiscarea bunurilor respective.

În cazul în care prelucrarea documentelor justificative se face de către *unități prestatoare de servicii de informatică,* în relațiile dintre aceste unități și cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate să se respecte următoarele *reguli*[82]*:*

- documentele justificative, să fie întocmite corect și la timp de către unitățile beneficiare, care răspund de realitatea datelor consemnate;
- documentele contabile întocmite de unitățile de informatică pe baza documentelor justificative trebuie predate unităților beneficiare la termenele stabilite prin contractele sau convențiile încheiate. Unitățile de informatică răspund de corectitudinea prelucrării datelor;
- unitățile beneficiare trebuie să efectueze verificarea documentelor contabile obținute de la unitățile de informatică în sensul cuprinderii tuturor documentelor justificative pentru prelucrare, respectării corespondenței conturilor și exactității sumelor înregistrate.

Elaboratorii de programe informatice au obligația de a prevedea prin contractele de livrare a programelor informatice, clauze privind întreținerea și adaptarea produselor livrate, precum și clauze privind eliminarea posibilităților de modificare a procedurilor de prelucrare a datelor de către utilizatori. Aceştia răspund de exactitatea prelucrării datelor din documentele justificative iar beneficiarii de realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Sistemele de prelucrare automată a datelor din domeniul financiar – contabil trebuie să răspundă la următoarele *criterii considerate minimale*[83]*:*

- să asigure concordanță strictă a rezultatului prelucrării informatice cu prevederile actelor normative care le reglementează;
- să precizeze tipul de suport care asigură prelucrarea datelor în condiții de siguranță;
- să precizeze cu claritate sursa, conținutul și apartenența fiecărei date;
- să asigure listele operațiunilor efectuate în evidența contabilă pe bază de documente justificative care să fie numerotate în ordine cronologică,

[82] OMEF nr.3512/2008 privind formularele financiar-contabile, M.Of. 870bis/2008
[83] OMEF nr.3512/2008 privind formularele financiar-contabile, M.Of. 870bis/2008

Scanned with OKEN Scanner

interzicându-se inserări, intercalări, precum și orice eliminări sau adăugiri ulterioare;
- să asigure conservarea datelor pe o perioadă de timp ce să respecte normele în vigoare;
- să asigure confidențialitatea și protecția informațiilor și a programelor prin parole, cod de identificare pentru accesul la informații, copii de siguranță pentru programe și informații;
- să permită listări clare, inteligibile și complete;
- să asigure listarea ansamblului de situații financiare și documente de sinteză necesare conducerii operative a unității;
- să asigure respectarea conținutului de informații prevăzut în machetele formularelor aprobate de Ministerul Finanțelor în cazul editării acestora cu ajutorul tehnicii de calcul;
- să permită în orice moment reconstituirea conținutului conturilor, listelor și informațiilor supuse verificării;
- să respecte reglementările în vigoare cu privire la securitatea datelor și fiabilitatea sistemului de prelucrare.

În același timp sistemul de prelucrare a datelor în domeniul financiar contabil trebuie să ***nu*** permită:
- deschiderea a două conturi cu același număr;
- modificarea numărului de cont în cazul în care au fost înregistrate date în acesta;
- suprimarea unui cont în cursul exercițiului curent sau aferent exercițiului precedent dacă acesta conține înregistrări în sold;
- editarea a două sau mai multor documente de același tip cu același număr și conținut diferit de informații;

Dacă unitatea în cursul aceleiași perioade a schimbat sistemul de calcul respectiv de prelucrare a datelor, trebuie să efectueze o reconciliere între datele arhivate și versiunile noi ale produselor program și ale echipamentelor de calcul.

Scanned with OKEN Scanner

8.4. Verificarea și corectarea erorilor din documentele financiar-contabile

Înregistrările în contabilitatea sintetică și analitică se fac pe bază de documente justificative, document cu document sau a unui centralizator în care sunt înscrise mai multe documente justificative al cărui conținut se referă la operații de aceeași natură și perioadă.

În vederea înregistrării în contabilitate, documentele justificative sunt supuse verificării sub trei *aspecte:* al formei, al calculelor și de fond.

a) Verificarea formei presupune cercetarea modului în care au fost completate documentele, verificându-se dacă:

- s-a folosit documentul corespunzător operației consemnate;
- au fost completate toate rubricile, conform cerințelor impuse de operația economico – financiară;
- documentul este autentic și corect întocmit;
- conține vizibil semnătura de întocmire, ștampila și semnătura conducătorului unității.

b) Verificarea calculelor, presupune un control detaliat asupra corectitudinii calculelor aritmetice efectuate.

c) Verificarea de fond are în vedere:

- legalitatea, - dacă documentul a fost întocmit conform reglementărilor în vigoare;
- realitatea datelor, - informațiile consemnate pot fi dovedite faptic;
- eficiența, - operațiunea este necesară și benefică pentru entitate;
- oportunitatea, - respectiv, operațiunea, evenimentul sau tranzacția care corespunde cel mai bine momentului în care s-au efectuat.

Erorile (greșelile) constatate cu ocazia verificării documentelor justificative *se corectează* astfel:

a) În cazul operațiunilor care implică *primirea, eliberarea sau justificarea numerarului* sau a altor documente pentru care normele în vigoare prevăd restricții, documentul greșit *se anulează* și rămâne în carnetul respectiv (nu se detașează), cu excepția ordinului de deplasare (delegație), pe baza căruia se primește sau se restituie diferența între cheltuielile efective de deplasare și avansul acordat.

Scanned with OKEN Scanner

b) În cazul *celorlalte documente* corectarea se realizează prin tăierea (trecerea) cu o linie a textului sau a cifrei greșite pentru ca acestea să poată fi citite, iar deasupra se scrie cifra sau textul corect, menționându-se data efectuării corecturii și semnându-se de persoana care a întocmit și corectat documentul justificativ.

Corectarea trebuie realizată în *toate exemplarele* documentului iar în cazul documentelor în care se consemnează operații de predare – primire a valorilor materiale, a construcțiilor și instalațiilor tehnice este necesară confirmarea prin semnătură atât a predătorului cât și a primitorului.

În cazul completării documentelor cu ajutorul tehnicii de calcul, corecturile sunt admise numai înainte de prelucrarea acestora, menționându-se data rectificării și semnătura celui care a făcut modificarea. Documentele înscrise în listele de erori, anulări sau completări trebuie să fie semnate de persoanele împuternicite de unitatea beneficiară.

Pentru confirmarea unor erori semnificative este necesară *ștampila unității și semnătura conducătorului acesteia.*

Corectarea înregistrărilor făcute în contabilitate se face numai pe baza notelor de contabilitate întocmite în acest scop.

În cazul stornărilor, pe documentul inițial se menționează numărul și data notei de contabilitate prin care s-a efectuat stornarea operației, iar în nota de contabilitate de stornare se menționează documentele, data și numărul de ordine al operației care face obiectul stornării.

8.5. Registrele de contabilitate

Registrele de contabilitate sunt documente contabile *obligatorii* în cadrul cărora agenții economici înregistrează periodic, cronologic și sistematic operațiunile economice și financiare, consemnate în documente justificative care produc modificări asupra poziției financiare, performanțelor financiare și fluxurilor de trezorerie.

Registrele folosite în contabilitate pot fi grupate în trei mari *categorii:*

- ***Registre pentru evidența cronologică,*** servesc la înregistrarea operațiilor economico – financiare, în funcție de dată (ziua, luna, anul) producerii sau consemnării în documentele justificative care le atestă (ex. nota de contabilitate, Registrul jurnal, etc.);

Scanned with OKEN Scanner

- ***Registre pentru evidența sistematică,*** servesc la gruparea și ordonarea datelor cuprinse în documente justificative în funcție de natura, felul și sensul modificării în timp (ex. Registrul cartea – mare);
- ***Registre pentru evidența combinată*** sunt utilizate pentru înregistrarea simultană a operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor atât în ordine cronologică cât și sistematică.

În conformitate cu Legea contabilității[84], registrele de contabilitate, obligatorii sunt: *Registrul jurnal, Registrul inventar și Cartea mare.* Se utilizează în strictă concordanță cu destinația stabilită și se prezintă în mod ordonat, fiind completate încât să permită în orice moment identificarea și controlul operațiunilor efectuate.

Pe lângă cele trei registre obligatorii în contabilitate se mai folosește și *Registrul jurnal de încasări și plăți.*

Cu excepția Cărții mari, celelalte registre sunt numerotate și șnuruite, înainte de depunerea la organele fiscale teritoriale pentru parafare și înregistrare.

Absența registrelor de contabilitate sau neținerea regulată a acestora lipsește agenții economici de mijloacele de probă în relațiile cu organele fiscale și permite acestora să stabilească obligații față de bugetul statului fără a ține seama de datele din contabilitate.

Registrele de contabilitate se pot prezenta sub formă de registru sau foi volante și listări informatice legate sub formă de registru, după caz.

8.5.1. Registrul jurnal

Este documentul contabil obligatoriu în care se înregistrează zilnic, în mod cronologic, operație cu operație, fără spații libere toate modificările activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor unei întreprinderi.

Operațiile de aceeași natură realizate în același loc de activitate și în cursul aceleiași zile pot fi recapitulate într-un document centralizator.

Atunci când numărul de operații este mare, se pot utiliza pentru detaliere *jurnale auxiliare,* pentru operații de: casă, bancă, decontări cu furnizorii, avansuri de trezorerie, etc. Întreprinderile care utilizează jurnale auxiliare

[84] Legea 82/1991, republicată în 2005, M.Of. 689/10.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

vor înregistra periodic, de regulă lunar, sumele centralizate pe conturi în Registrul jurnal general. Registrul jurnal serveşte ca document obligatoriu de înregistrare cronologică respectiv ca probă în litigii.
Se întocmeşte într-un singur exemplar manual, fie sub formă de listări informatice legate sub formă de registru şi cuprinde coloane distincte cu privire la:
- numărul curent;
- data de înregistrare;
- felul, numărul şi data documentului justificativ;
- explicaţii cu privire la operaţiile consemnate;
- conturi debitoare şi conturi creditoare;
- sumele debitoare şi creditoare care s-au înregistrat în conturile corespunzătoare.

În condiţiile conducerii contabilităţii cu ajutorul tehnicii de calcul, fiecare operaţie se va înregistra prin articole contabile în mod cronologic după data de întocmire sau de intrare a documentelor în unitate. În această situaţie Registrul jurnal se editează lunar iar paginile vor fi numerotate pe măsura editării lor.

Atunci când o întreprindere are subunităţi dispersate teritorial şi care conduc contabilitate până la balanţă de verificare, Registrul jurnal se va conduce de subunităţi în condiţiile înregistrării acestuia la organul fiscal teritorial de care aparţin subunităţile. Modelul este prezentat în figura 8.3.

Scanned with OKEN Scanner

SC CLASIC SRL ARAD
(Unitatea)

REGISTRU JURNAL

Nr. pagină 1

Nr. crt.	Data înreg.	Docum. (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi	Sume		
				Debitoare	Creditoare	Debitoare	Creditoare
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report:				
1	15.03.09	F.F.56	Achiziţii	212	401	3540	3540
2	15.03.09	F.F. 56	TVA	4426	401	673	673
3	15.03.09	CH.72	Încasări	5311	411	4213	4213
De reportat:							

Întocmit, Verificat,

Figura 8.3.

Registrul jurnal de încasări şi plăţi înregistrează cronologic, zi de zi, toate operaţiile de încasări şi plăţi efectuate pe baza documentelor justificative de către *asociaţiile familiale* şi *persoanele fizice* care au calitatea de comerciant.

La fel ca şi registrul jurnal se întocmeşte într-un singur exemplar şi serveşte ca:

- document de înregistrare a încasărilor şi plăţilor;

Scanned with OKEN Scanner

- document de stabilire a situației financiare a agentului economic, care conduce contabilitatea în partidă simplă;
- probă în litigii.

PF CLASIC
(Unitatea)

REGISTRUL JURNAL DE ÎNCASĂRI ȘI PLĂȚI

Nr. pagină 1

Nr. crt.	Data	Documentul (felul, nr.)	Felul operației (explicații)	ÎNCASĂRI		PLĂȚI	
				TOTAL	din care[85] Suma onorariilor asupra căreia se aplică la deducere cota de 5%	TOTAL	din care[86] Cheltuieli care, potrivit legii, se deduc în limita cotei de 20% din veniturile încasate
1	2	3	4	5	6	7	8
Report:							
1	15.03.2009	Ch 72	Încasări	4213			
De reportat:							

Figura 8.4.

[85] se completează numai de notarii publici
[86] se completează numai de liberii – profesioniști

Scanned with OKEN Scanner

8.5.2. Registrul Cartea mare

Serveşte pentru conducerea contabilității sintetice a operațiunilor economico – financiare în unitățile care utilizează forma de înregistrare contabilă „maestru – şah", putând fi suplinit de *„Fişa de cont pentru operații diverse"* (Figura 8.6).

Se utilizează sub formă de foi volante, tipărite pe ambele fețe servind la:

- stabilirea rulajelor şi a soldurilor pe conturi sintetice la unitățile care utilizează forma de înregistrare *„pe jurnale";*
- verificarea înregistrărilor contabile efectuate;
- întocmirea balanței de verificare.

Se întocmeşte la sfârşitul lunii în cadrul compartimentului financiar contabil astfel:

- rulajul creditor se raportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă fără desfăşurarea pe conturi corespondente;
- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale, se reportează obținându-se defalcarea rulajului debitor pe conturi corespondente;
- solul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabileşte în funcție de rulajele debitoare şi creditoare ale contului respectiv, luându-se în considerare şi soldul de la începutul anului.

Cartea mare stă la baza întocmirii balanței de verificare.

Modelul este prezentat în figura 8.5. şi 8.6.

Scanned with OKEN Scanner

.C. CLASIC SRL ARAD
(Unitatea)

CARTEA MARE

CONTUL 5311 CASA

Lunile	CONTURI CORESPONDENTE CREDITOARE												Totalul deb.	Totalul cred.	Sold	
	Cont 411	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	Ct Jurn	La 1 ian. (anul)		debitor	creditor
Ian																
Feb																
Mar																
Apr																
Mai	4213														4213	
Iun																
Iul																
Aug																
Sept																
Oct																
Noe																
Dec																
Total gen. (I-IV)	4213														4213	

Figura 8.5.

Scanned with OKEN Scanner

SC CLASIC SRL pentru operații diverse (Unitatea)	Fișa de cont	Simbol cont 2131	Pagina 1

Data	Document		EXPLICAȚII	Simbol ct. coresp.	DEBIT	CREDIT	D/C	SOLD
	Felul	Nr						
15.03.09	Fact.	56	Achiziționare utilaj	404	3540			3540

Figura 8.6

8.5.3. Registrul inventar

Este documentul contabil *obligatoriu*, în care se înregistrează grupat după natura lor elementele inventariate, de regulă la sfârșitul anului, suficient de detaliat pentru a putea justifica conținutul fiecăruia dintre posturile bilanțului contabil.

Se completează pe baza *inventarierii faptice* a fiecărui cont cuprins în bilanț.

Trebuie întocmit: la înființarea unității, anual la închiderea exercițiului, cu ocazia fuziunii, divizării sau lichidării precum și în alte situații.

Scanned with OKEN Scanner

Se întocmește într-un *singur exemplar*, după ce a fost numerotat, *șnuruit, parafat și înregistrat* la organul fiscal teritorial fără ștersături și spații libere, evidențiind următoarele:
- numărul curent;
- recapitulația elementelor inventariate;
- valoarea contabilă;
- valoarea de inventar;
- diferența din evaluare (valoarea, cauze, diferențe).

În cazul în care întreprinderea are subunități, dispersate teritorial, și care conduc contabilitate până la balanța de verificare, registrul inventar se va conduce în aceleași condiții de fiecare subunitate. Modelul este prezentat în figura 8.7.

Pe lângă calitatea de document contabil obligatoriu de înregistrare a rezultatelor inventarierii servește și ca probă în litigii.

Toate categoriile de registre prezentate, nu circulă în afara unității fiind considerate documente de înregistrare contabilă, arhivându-se la compartimentul financiar contabil împreună cu documentele contabile care au stat la baza întocmirii lor (păstrându-se minim 10ani).

SC CLASIC SRL ARAD — Nr. pagină 1
(Unitatea)

REGISTRUL – INVENTAR
la data de 31.XII.2009

Nr. crt.	Recapitulația elem. inventariate	Val. contabilă	Valoarea de Inventar	Diferențe din evaluare (de înregistrat)	
				Valoarea	Cauze diferențe
1	2	3	4	5	6
1	CASA	4213	4213		
2	CLIENTI	5000	5000		
	.....				
Întocmit,				Verificat,	

Figura 8.7.

Scanned with OKEN Scanner

8.6. Circuitul documentelor financiar-contabile

Circuitul documentelor evidențiază drumul parcurs de acestea de la intrarea în unitate sau de la emitere și până la arhivare.
În vederea asigurării unei circulații raționale și unitare a documentelor, care stau la baza înregistrărilor în contabilitate, precum și pentru ținerea la zi a contabilității se recomandă ca *directorul financiar – contabil,* contabilul șef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție să întocmească, *„Nomenclatorul"* (lista) documentelor utilizate pentru fiecare operație sau activitate economico – financiară precum și *„Graficul* circulației" documentelor, care se aprobă de conducătorul unității. Acest grafic va conține:
- denumirea documentelor;
- persoanele care poartă răspunderea întocmirii lor;
- data întocmirii;
- termenul stabilit pentru predarea documentelor;
- numărul de exemplare;
- destinația documentelor;
- alte elemente care se apreciază ca necesare.

Pot fi întocmite mai multe categorii de grafice și anume:
- grafice *individuale*, care cuprind documentele și lucrările ce se execută de către o anumită persoană;
- grafice de *structură,* cuprind documentele și lucrările din cadrul unui compartiment al unității;
- grafice *sintetice,* care cuprind documentele și operațiile necesare unei anumite lucrări cu un grad mai mare de complexitate cum este de exemplu bilanțul contabil.

Documentele justificative *trebuie să circule* într-o anumită ordine, fără rețineri inutile în cadrul unor compartimente, birouri sau servicii, asigurându-se astfel circulația operativă și informații în timp optim.
În acest sens se impun a fi respectate următoarele *reguli*:
- circulația să se facă pe căile cele mai scurte, evitându-se compartimentele neimplicate în procesul prelucrării informațiilor;

Scanned with OKEN Scanner

- rezolvarea documentelor să se facă complet și la termenul stabilit în cadrul compartimentelor de specialitate fără revenirea ulterioară în compartimentele prin care au trecut.

8.7. Clasarea, păstrarea și arhivarea documentelor financiar-contabile

Entitățile economice, instituțiile publice, asociațiile, etc., au obligația clasării, păstrării și arhivării registrelor de contabilitate, a celorlalte documente contabile precum și a documentelor justificative care au stat la baza înregistrărilor în contabilitate.

Clasarea este operațiunea de grupare, aranjare și îndosariere a documentelor justificative și contabile în funcție de anumite criterii care să permită o bună păstrare și să facă posibilă descoperirea cu ușurință la nevoie.

Documentele clasate în dosare, bibliorafturi, etc. se numerotează și se trec în ordine într-un nomenclator (listă) la începutul fiecărui dosar.

Clasarea documentelor poate fi:

- *provizorie,* realizată în timpul anului prin păstrarea documentelor în cadrul birourilor și compartimentelor funcționale până la rezolvarea definitivă a acestora;
- *definitivă,* se realizează după expirarea exercițiului financiar, când după rezolvarea completă a documentelor, acestea se predau arhivei generale.

Prin *păstrarea* documentelor trebuie să se asigure integritatea lor deplină, întrucât reprezintă suportul operațiunilor desfășurate probând întreaga activitate a agenților economici.

Termenul de păstrare** a registrelor și documentelor justificative și contabile* este de ***10 ani cu începere de la data exercițiului în cursul căruia au fost întocmite, ***cu excepția** statelor de salarii și a situațiilor financiare anuale* care trebuie păstrate timp de ***50 de ani***.

Documentele care atestă proveniența unor bunuri cu o durată de viață mai mare de 10 ani se păstrează pe perioada de utilizare a bunurilor.

Unele documente cum ar fi: note de recepție, bonuri de predare-primire, bonuri de consum, dispoziții de livrare, fișe de magazie, liste de inventariere, chitanțe, dispoziții de plată/încasare, ordin de deplasare,

Scanned with OKEN Scanner

extrase de cont, note de debitare-creditare,fișe de cont pentru operațiuni diverse, decizii de imputare etc. (prevăzute prin anexa 4 la OMEF 3512/2008) se pot păstra pe o perioadă de numai 5 ani, dacă necesitățile proprii ale entității nu impun păstrarea pe o perioadă de timp mai mare.
Păstrarea registrelor și a documentelor justificative și contabile se face la domiciliul fiscal sau la sediile secundare după caz.
Facturile aferente bunurilor de capital respectiv bunurile imobile care stau la baza determinării taxei pe valoare adăugată deductibilă pentru persoanele impozabile cu regim mixt și persoanele parțial impozabile în conformitate cu prevederile Codului fiscal se vor păstra 5 ani după expirarea perioadei în care se poate solicita ajustarea deducerii.
De regulă la expirarea exercițiului financiar, după rezolvarea completă, documentele se predau arhivei generale.
Păstrarea documentelor în cadrul arhivei trebuie să se realizeze în spații corespunzătoare, fiind recomandate dulapurile metalice sau case de fier pentru acele documente care determină modificări ale activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor întreprinderii.

La arhivarea documentelor contabile și justificative trebuie respectate următoarele *reguli generale(OMEF 3512/2008):*
- documentele se grupează în dosare numerotate, șnuruite și parafate;
- gruparea documentelor în dosare se face cronologic și sistematic pe exerciții financiare respectiv perioade din cadrul acestora;
- dosarele conținând documente contabile se păstrează în spații amenajate în acest scop, asigurate împotriva degradării, distrugerii sau sustragerii, dotate cu mijloace de prevenire a incendiilor;
- evidența documentelor la arhivă se ține cu ajutorul *„Registrului de evidență"*, care reflectă mișcările dosarelor și documentelor din cadrul arhivei.

Scoaterea din arhivă a documentelor pentru consultarea temporară se face doar cu acordul scris al conducătorului unității iar eliminarea documentelor al căror termen legal de păstrare a expirat se face de către o comisie numită în acest sens, întocmindu-se *proces – verbal* și operându-se corespunzător în *„Registrul de evidență a arhivei"*.
La încetarea activității documentele se predau la Arhivele Statului în conformitate cu dispozițiile legale privind Fondul Arhivistic Național al României dacă legea nu prevede altfel.

Scanned with OKEN Scanner

8.8. Reconstituirea documentelor financiar-contabile

Pentru a putea fi înregistrate în contabilitate operațiunile economico – financiare trebuie să fie justificate cu documente originale întocmite sau reconstituite conform reglementărilor în vigoare.
Pentru acele situații în care prin alte reglementări speciale se prevede că formularul original trebuie să fie păstrat la altă unitate, atunci la înregistrarea în contabilitate este folosită copia documentului respectiv.

Reconstituirea este procesul de refacere în forma inițială a documentelor pierdute, distruse sau sustrase.
Atunci când se constată pierderea, sustragerea sau distrugerea unor documente justificative și contabile se impune reconstituirea acestora în termen de *maximum 30 de zile de la constatare*[87] în baza unui *dosar de reconstituire* întocmit separat pentru fiecare caz.

Dosarul de reconstituire trebuie să conțină toate lucrările efectuate în legătură cu constatarea și reconstituirea documentului pierdut, distrus sau sustras și anume:
- *sesizarea scrisă* a persoanei care a constatat dispariția documentului depusă în termen de 24 de ore de la constatare;
- *procesul verbal* de constatare a pierderii, sustragerii sau distrugerii, în termen de 3 zile de la depunerea sesizării, care trebuie să cuprindă: date de identificare a documentului dispărut, numele și prenumele salariatului responsabil cu păstrarea documentului, data și împrejurările în care s-a constatat lipsa documentului;
- *declarația scrisă* a salariatului responsabil cu păstrarea documentului, dată odată cu semnarea procesului verbal, din care să rezulte împrejurările și cauzele în care a dispărut documentul respectiv;
- *dovada sesizării* organelor de urmărire penală, când pierderea, sustragerea sau distrugerea constituie infracțiune;
- dovada sancționării disciplinare a persoanei vinovate;
- *dispoziția scrisă* a conducătorului unității pentru reconstituirea documentului;
- *o copie* a documentului reconstituit.

[87] Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2007, M.Of. nr.689//2007

Scanned with OKEN Scanner

În situația în care documentul reconstituit emană de la o altă unitate, reconstituirea se face de unitatea emitentă la cererea scrisă a unității care a constatat dispariția, în termen de 10 zile de la primirea solicitării.

Toate documentele reconstituite vor purta vizibil mențiunea „DUPLICAT" cu specificarea numărului și a datei dispoziției pe baza căreia s-a făcut reconstituirea.

În cazul pierderii, sustragerii sau distrugerii exemplarului original al facturii, emitentul trebuie să emită un duplicat al acesteia.

Duplicatul poate fi:

- o factură nouă cu aceleași date de pe factura inițială, pe care să se specifice că este duplicat și înlocuiește factura inițială;
- o fotografie a facturii inițiale pe care să se aplice ștampila unității și să se menționeze că este duplicat și însoțește factura inițială.

Pentru pagubele generate de dispariția, distrugerea sau sustragerea documentelor se stabilesc răspunderi materiale și sancțiuni disciplinare sau penale în sarcina persoanelor vinovate, care pot fi revizuite odată cu găsirea documentului conform legii.

Atunci când originalul documentului reconstituit a fost găsit, documentul reconstituit se anulează, pe baza unui proces verbal, care se atașează la dosarul de reconstituire.

Conform legislației în vigoare nu se pot reconstitui documentele de cheltuieli nenominale (bonuri, bilete de călătorie, etc.) dispărute înainte de a fi înregistrate în evidența contabilă, pagubele aduse unității sau terților generate de dispariție recuperându-se de la cei vinovați conform legii.

ÎNTREBĂRI:

1. Definiți și caracterizați documentele justificative.
2. Cum se clasifică documentele justificative?
3. Definiți și caracterizați formularele tipizate?
4. Definiți și caracterizați formularele netipizate?
5. Cum se realizează verificarea documentelor justificative?
6. Cum sunt depistate erorile de verificare a documentelor justificative ?

Scanned with OKEN Scanner

7. Care sunt registrele contabile obligatorii?
8. Definiți și caracterizați Registrul Jurnal?
9. Definiți și caracterizați Registrul Cartea - Mare?
10. Definiți și caracterizați Registrul Inventar?
11. Cum este organizată circulația documentelor?
12. Cum sunt lăsate, păstrate si arhivate documentele justificative și contabile?
13. Cum sunt reconstituite documentele justificative și contabile?

TESTE GRILĂ:

1. Principalele registre contabile care se folosesc în conformitate cu legislația din România, sunt:

a) Registrul jurnal; Registrul inventar, Cartea - Mare;

b) Registrul jurnal; Registrul inventar, Cartea – Mare, Balanța de verificare;

c) Carte – Mare, Bilanțul, Balanța.

2. Documentele justificative parcurg, în general, următorul traseu:

a) întocmire, contare, clasare și arhivare;

b) întocmire, prelucrare, analiză și contare, clasare și arhivare;

c) întocmire, prelucrare și arhivare.

3. Documentele contabile cuprind:

a) documentele justificative, registrele contabile și situațiile financiare;

b) documentele justificative, registrul de casă și situațiile financiare;

c) Registrul jurnal, Registrul inventar și Bilanțul.

4. Verificarea documentelor justificative poate fi:

a) de formă, cifrică și de fond;

b) de formă, de conținut și de fond;

c) cifrică, de formă și de conținut.

5. Registrele și documentele justificative și contabile sunt păstrate la arhivă un timp de:

a) 5 ani, cu excepția statelor de salarii și a situațiilor financiare care se păstrează 10 ani;

Scanned with OKEN Scanner

b) 10 ani, cu excepția statelor de salarii și a situațiilor financiare care se păstrează 50 de ani;

c) 15 ani, cu excepția statelor de salarii și a situațiilor financiare care se păstrează 30 de ani.

6. Reconstituirea unui document se face în termen de:

a) 1 an;

b) 30 zile ;

c) 24 ore.

7. Operațiunea de grupare, aranjare și îndosariere a documentelor justificative și contabile este:

a) clasarea;

b) încopciere;

c) arhivare.

8. După regimul de tipărire, întocmire și utilizare, documentele financiar - contabile se împart în:

a) documente tipizate și documente netipizate;

b) documente de dispoziție, documente de execuție, documente mixte, documente contabile, documente de sinteză și raportare contabilă;

c) documente mixte, documente tipizate și documente de sinteză și raportare contabilă.

9. Situațiile financiare se întocmesc:

a) la sfârșitul anului;

b) la sfârșitul fiecărei luni;

c) la sfârșitul fiecărui semestru.

10. Registrele sunt documente contabile:

a) obligatorii în cadrul cărora agenții economici înregistrează periodic, cronologic și sistematic operațiunile economice și financiare, consemnate în documente justificative care produc modificări asupra poziției financiare, performanțelor financiare și fluxurilor de trezorerie;

b) prin care se transmit informațiile;

c) prin care se asigură datele de intrare în sistemul informațional.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 9

EVALUAREA ACTIVELOR ŞI DATORIILOR ENTITĂŢILOR

9.1. Definirea conceptului, importanţa şi necesitatea evaluării

În vederea obţinerii de informaţii inteligibile, relevante, credibile şi comparabile cu privire la procesele, activităţile, evenimentele şi tranzacţiile ce au avut loc, în decursul unei perioade determinate este necesară estimarea dimensiunii acestora adică măsurarea sau cuantificarea lor unitară.

A „***evalua***" înseamnă „*a determina, a stabili preţul, valoarea, a calcula, a socoti, a preţui, a estima*"[88]

Măsurarea activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare în contabilitate folosind un etalon unitar (cel monetar) poartă numele de ***evaluare.***

Evaluarea este necesară deoarece activele şi pasivele unei întreprinderi sunt supuse unor variaţii continue ca urmare a evenimentelor şi tranzacţiilor, dar şi ca efect al modificării preţurilor şi tarifelor.

Contabilitatea nu şi-ar îndeplini rolul de instrument al informării şi fundamentării deciziilor dacă informaţiile nu ar fi exprimate într-un mod unitar, căpătând astfel o expresie valorică. Prin evaluare se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în bilanţ şi contul de profit şi pierderi.

Evaluarea presupune, apelarea la una sau mai multe *baze de măsurare*[89]. Expresiile monetare ale acestora se obţin prin aplicarea politicilor contabile şi a tehnicilor de măsurare.

---

[88] Dicţionarul explicativ al limbii române, DEX; Editura Univers, Bucureşti 1997, pag.352

[89] Bazele de măsurare sunt atribute monetare ale elementelor ce compune situaţiile financiare anuale ale întreprinderii.

Scanned with OKEN Scanner

Politicile contabile cuprind ansamblul principiilor, bazelor, convențiilor, regulilor și practicilor specifice adoptate de o întreprindere în vederea reflectării fidele a evenimentelor și tranzacțiilor, *recunoașterea* și prezentarea structurilor situațiilor financiare.

Tehnicile de estimare sunt metode și estimări adoptate de agenții economici pentru a determina valorile monetare ce corespund bazelor de măsurare, selectate pentru active, cheltuieli, datorii, capitaluri proprii, venituri și rezultate financiare.

În materie de contabilitate *bazele de măsurare* au fost reglementate în funcție de etapele parcurse în reforma contabilității. Cele mai utilizate baze de măsurare sunt: *costul istoric, costul de înlocuire, valoarea netă de realizare curentă, valoarea justă.*

În cadrul contabilității normalizate evaluarea se realizează în baza unor reglementări specifice denumite *tratamente contabile.*

În funcție de politica adoptată de întreprindere, de nevoile de informare și nu în ultimul rând în funcție de raționamentul profesional pot fi adoptate două *tratamente*: *de bază* și *alternativ.*

Tratamentul de bază exprimă opinii și convenții general acceptate, iar cel ***alternativ***, variante, opțiuni și posibilități particulare desprinse pe baza raționamentului profesional.

9.2. Principiile evaluării în contabilitate

Armonizarea sistemului contabil cu Directivele Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate aduc schimbări importante în problematica *evaluării*, aceasta devenind primordială, datorită variantelor de evaluare asupra cărora specialiștii vor trebui să-și exprime opțiunea.

Având în vedere aceste consecințe, evaluarea structurilor situațiilor financiare ale întreprinderii trebuie realizată pe baza *principiilor contabile de bază.*

Dintre acestea prezintă importanță semnificativă în chestiunea evaluării următoarele: costul istoric, cuantificarea monetară, prudența, permanența metodelor, continuitatea activității, pragul de semnificație, evaluarea separată a elementelor de activ și pasiv.

Scanned with OKEN Scanner

a) Principiul costului istoric, impune înregistrarea în contabilitate a activelor şi pasivelor la valoarea de origine (valoarea de intrare), evidenţiată în documentele justificative care le atestă utilitatea (destinaţia) sau provenienţa (sursa).
Costul istoric reflectă valoarea reală a utilităţilor şi resurselor la data intrării în întreprindere.

b) Principiul cuantificării monetare, presupune exprimarea monetară (valorică) a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare, astfel încât prin mijlocirea monedei (banilor) valorile economice se exprimă unitar cu ajutorul preţurilor şi tarifelor.

Abaterile de la aceste principii sunt permise doar în cazuri excepţionale, iar dacă s-au realizat se vor prezenta în notele explicative, împreună cu motivele ce le-au determinat şi o evaluare a efectului acestora asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor şi rezultatelor financiare ale întreprinderii.

9.3. Criteriile de bază ale evaluării

În teoria şi practica contabilă s-au conturat mai multe *criterii* cu privire la evaluarea fluxurilor şi stocurilor de active, pasive, cheltuieli şi venituri. Acestea sunt[90]:
- valoarea de utilitate;
- valoarea reală;
- valoarea de piaţă;
- timpul.

a)Valoarea de utilitate este reprezentată de preţul presupus a fi acceptat de un potenţial cumpărător în funcţie de:
- valoarea de întrebuinţare;
- preţul pieţei;
- starea sau amplasarea elementului supus evaluării.

[90] Mihai Ristea, Călin Oprea, Bazele Contabilităţii, Colecţia Economică, Editura Naţional, 2000, pag. 9

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea de utilitate definește valoarea recunoscută de vânzător și cumpărător în cadrul tranzacțiilor directe. Valoarea de utilitate trebuie privită și prin prisma pierderilor, pe care le-ar suporta un agent economic, dacă nu ar deține un anumit bun absolut necesar activității sale.
Pentru un *element de pasiv* (datorii), valoarea de utilitate este reprezentată prin sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligației create, sau cele ce urmează a fi plătite ca: impozite, taxe, sau alte obligații bugetare.

b) Valoarea justă (valoarea reală) este suma la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie de bună voie între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții în care prețul este determinat obiectiv. Are la bază cunoașterea de formă și conținut, a elementelor ce fac obiectul evaluării fiind recunoscută de piață. În cazul în care *costul de achiziție* sau de *producție* al unui activ nu este cunoscut și nu există informații privind prețurile sau cheltuielile necesare pentru determinarea lui sau în cazul în care astfel de informații nu pot fi obținute fără cheltuieli sau întârzieri nejustificate, costul de achiziție sau de producție va fi reprezentat de *valoarea justă* (reală) atribuită activului.

c) Valoarea de piață a unui activ reprezintă prețul care poate fi obținut pe o piață activă.
În realitate valoarea de piață se stabilește prin *raportul cerere - ofertă* pe o piață complet liberă, în care ofertanții și cumpărătorii cunosc în detaliu parametrii tranzacției.

d) Timpul are în vedere o anumită dată calendaristică (zi, lună, an), la care se realizează evaluarea. Aceasta poate fi: în trecut, în prezent sau în viitor. Este consecința principiului *continuității activității,* conform căruia orice activitate, eveniment sau tranziție provine din trecut, trece prin prezent și produce efecte în viitor. Conform reglementărilor actuale evaluarea evenimentelor și tranzacțiilor la intrarea în gestiune se realizează pe baza ***costului istoric*** din trecut ce va genera fluxuri, evenimente și tranzacții viitoare, concretizate în ieșiri de active și pasive.

9.4. Parametrii evaluării în contabilitate

Parametrii evaluării sunt reprezentați de variabile independente, sau mărimi proprii ale bunurilor, activităților, evenimentelor și tranzacțiilor ce

Scanned with OKEN Scanner

permit caracterizarea sub aspect monetar a activelor, datoriilor și capitalurilor proprii.
Conform Standardelor Internaționale de Contabilitate (IAS), cei mai reprezentativi *parametrii* ai evaluării sunt:
- valoarea de intrare;
- valoarea contabilă netă;
- valoarea curentă;
- valoarea actualizată;
- valoarea realizabilă;
- valoarea realizabilă netă;
- valoarea de utilizare;
- valoarea recuperabilă;
- valoarea reziduală.

a) Valoarea de intrare (costul istoric) reprezintă expresia monetară a activelor și pasivelor la data intrării în unitate, denumită și valoare de intrare.
Valoarea de intrare a activelor exprimă numerarul sau echivalentele de numerar ce au fost decontate furnizorilor în momentul achiziției (mai puțin TVA) respectiv costul de producție în cazul celor rezultate din producție proprie.
Valoarea de intrare a pasivelor reprezintă valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau în anumite împrejurări, valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar, sau echivalente ale numerarului, pentru a stinge datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

b) Valoarea contabilă netă reprezintă suma la care este înregistrat un activ în bilanț, după deducerea tuturor deprecierilor (amortizări, ajustări, diferențe de preț , etc.)

c) Valoarea curentă, sau costul de înlocuire este reprezentată de echivalentul valoric, pe care întreprinderea acceptă să-l plătească, pentru a dobândi la nivelul prețurilor prezente, un bun similar cu cel delimitat ca obiect al evaluării.

d) Valoarea actualizată reprezintă o estimare prezentă a echivalentelor, fluxurilor viitoare de intrări de numerar generat de elementele de *activ,* ca urmare a desfășurării în condiții normale a activității, respectiv echivalentul fluxurilor nete viitoare de numerar necesare pentru

Scanned with OKEN Scanner

stingerea obligațiilor, ca urmare a desfășurării normale a activității, în cazul *pasivelor.*

e) Valoarea realizabilă este dată de echivalentul în numerar, ce poate fi obținut prin vânzarea prezentă în condiții normale a activelor întreprinderii.

f) Valoarea realizabilă netă este dată de prețul de vânzare a unui activ, mai puțin costurile necesare cedării.

g) Valoarea de utilizare este reprezentată prin valoarea actualizată a fluxurilor de numerar viitoare, estimate din utilizarea continuă a unui activ și din cedarea sa la sfârșitul duratei de viață utile.

h) Valoarea recuperabilă este suma pe care întreprinderea se așteaptă să o recupereze din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării.

i) Valoarea reziduală reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează să o obțină, prin cedarea unui activ la încheierea duratei sale de utilizare, după deducerea cheltuielilor aferente cedării.

Normele contabile internaționale și europene utilizează ca *parametru de bază* în evaluarea activelor și pasivelor patrimoniale *valoarea de intrare* denumită și *cost istoric*. Cu toate acestea, este posibilă și combinarea cu alți parametrii sau folosirea unor alternative bazate pe *costul istoric recuperabil*, respectiv conceptul de *menținere a nivelului capitalului fizic sau financiar*. Astfel, trebuie adoptat conceptul de *capital fizic*, dacă principala preocupare a investitorilor o reprezintă capacitatea de exploatare a întreprinderii și conceptul de *capital financiar*, în cazul în care utilizatorii situațiilor financiare sunt preocupați de menținerea capitalului nominal investit sau a puterii de cumpărare a acestuia.

9.5. Formele evaluării și tratamente contabile privind evaluarea

Evaluarea este o formă specifică a cuantificării și în același timp un procedeu de bază al metodei contabilității, care în esență presupune stabilirea dimensiunii valorice a activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor cu ajutorul prețurilor.

Scanned with OKEN Scanner

Dacă avem în vedere momentele în care se realizează și obiectivele urmărite, se disting două *forme* principale de evaluare: *evaluarea curentă* și *evaluarea periodică.*

9.5.1. Tratamente contabile la evaluarea curentă

Tratamentele contabile reprezintă reguli de evaluare recunoscute și acceptate de teoria și practica contabilă în cadrul formelor de evaluare.
Indiferent de natura elementului (activ sau datorie) pentru care analizăm utilitatea pentru întreprindere sau proveniență (originea) recunoașterea în situațiile financiare se face atunci când:
- este posibil ca acesta să aducă întreprinderii beneficii economice viitoare, respectiv să genereze ieșirea acestora;
- costul să poată fi evaluat în mod credibil.

Tratamentele contabile aplicabile în cazul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, cheltuielilor, veniturilor și rezultatelor financiare în ceea ce privește includerea acestora în categorii separate sau într-o singură categorie comună în bilanț respectiv în contul de profit și pierderi trebuie să se facă utilizând *raționamentul profesional.*

Evaluarea curentă are în vedere, valoarea la care sunt înregistrate, în contabilitate operațiunile economico – financiare, evenimentele și tranzacțiile pe parcursul desfășurării activității operative a întreprinderii.
Este utilizată în două momente distincte ce privesc activitatea uni agent economic, respectiv la:
- *data intrării* în întreprindere;
- *data ieșirii* din întreprindere sau darea în consum.

În ambele situații evaluarea se face la *valoarea de intrare* denumită și *cost.*

9.5.1.1. Evaluarea la data intrării în întreprindere

Valoarea de intrare, exprimă costul istoric la care sunt evaluate și înregistrate în contabilitate activele și pasivele la data intrării în întreprindere.
Aceasta poate fi reprezentată prin:

Scanned with OKEN Scanner

- ***valoarea de aport,*** pentru bunurile reprezentând aport la capitalul social, stabilită în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea şi amplasarea acestora;
- ***valoarea de utilitate,*** stabilită în funcție de prețul pieței, starea şi amplasarea bunurilor primite cu titlu gratuit;
- ***costul de achiziție*** pentru bunurile intrate cu titlu oneros (contra plată);
- ***costul de producție,*** pentru bunurile produse în întreprindere;
- ***valoarea justă*** pentru activele dobândite prin schimb cu alte active;
- ***valoarea nominală,*** în cazul creanțelor şi a datoriilor (probabilă de încasat sau de plată);
- ***valoarea actualizată*** este valoarea determinată prin metode care țin seama de evoluția prețurilor şi tarifelor (indicele de inflație);
- ***valoarea corespondentă,*** în cazul cheltuielilor şi a veniturilor, stabilită prin asociere cu activele şi pasivele transformate în cheltuieli/venituri.

Veniturile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de intrare ale activelor care s-au majorat sau la nivelul valorilor de ieşire a datoriilor care au scăzut.

Cheltuielile, atunci când sunt recunoscute sunt cuantificate la nivelul valorilor de ieşire ale activelor care au scăzut sau la nivelul valorilor de intrare ale datoriilor care s-au majorat.

Considerăm ca fiind cele mai reprezentative valori de intrare *costul de achiziții şi costul de producție.*

Costul de achiziție (Ca) al unui bun este egal cu:
- prețul de cumpărare (fără TVA); (Pc)
- taxele nerecuperabile; (ex: taxe de import şi altele similare, taxe vamale, prime de asigurare (Tx nr.p)
- cheltuielile de transport – aprovizionare (Ch tra)
- alte cheltuieli care pot fi atribuibile direct achiziției bunurilor. (A ch ac)

Nu se includ în costul de achiziție *reducerile comerciale* (Rc) şi alte elemente similare acordare de furnizor.

$$Ca = Pc + Tx\ nr.p + Ch.\ tra + Ach\ ac$$

<u>Exemplu:</u> Societatea Comercială „A" achiziționează de la Societatea Comercială „B" un utilaj industrial în valoare de 100 milioane lei (preț fără TVA). Cheltuielile de transport aprovizionare însumează 10 milioane lei,

Scanned with OKEN Scanner

prima de asigurare 2 milioane lei, iar costurile cu montarea utilajului 4 milioane lei. Furnizorul a acordat cumpărătorului reduceri comerciale în valoare de 3 milioane lei.

Se cere să se determine costul de achiziție al utilajului.

Ca = (Pc + Tx nr. + Ch. tra + Ach ac) – Rc

Ca = (100 mii + 2 mii + 10 mii + 4 mii) – 3 mii =
(116 mii – 3 mii) = 113 mii lei

Costul de achiziție + TVA va fi de:

116 mii + (19% x 116 mii) = 116 mii + 22,04 mii =
=138,04 mii lei

Costul de producție (Cp) al unui bun cuprinde:

- costul de achiziție al materiilor prime și consumabilelor; (C a m.p.c)
- alte cheltuieli directe de producție; (ex. salariile acordate muncitorilor de bază) (Achd)
- cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația bunului (C/Chind).

Următoarele categorii de costuri nu trebuie incluse în costul stocurilor ci sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care au survenit, astfel[91]:

- pierderile materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare, cu excepția cazurilor în care aceste costuri sunt necesare în procesul de producție, anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;
- regiile(cheltuielile) generale de administrație care nu participă la aducerea stocurilor în forma și locul final;
- costurile de desfacere.

Dobânda la capitalul împrumutat pentru finanțarea achiziției,

[91] Ordinul M.F.P. nr.1752/2005, M.Of. Partea I nr. 1080/30.11.2005-cu modificările și completările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

construcției sau producției de active cu ciclu lung de fabricație poate fi inclusă în costurile de producție în măsura în care aceasta este legată de perioada de producție. În cazul includerii dobânzii în valoarea activelor aceasta trebuie prezentată în notele explicative.
Prin activ cu ciclu lung de fabricație se înțelege un activ care
solicită în mod necesar o perioadă substanțială de timp pentru a fi gata în vederea utilizării sau pentru vânzare.

$$Cp = Ca\ mpc + Achd + C/Chind$$

Costurile îndatorării, respectiv cheltuielile financiare cu dobânzile şi diferențele de curs dobânzii privind împrumuturile care sunt atribuite direct achiziției, construcției sau producției unui activ pe termen lung, pot fi capitalizate ca parte din *costul activului* dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de Standardul Internațional de Contabilitate nr. 23 *„Costurile îndatorării"* în condițiile aplicării tratamentului alternativ.

9.5.1.2. Evaluarea la data ieşirii din întreprindere sau la darea în consum

Costul stocurilor care nu sunt de obicei *fungibile* şi al acelor bunuri şi servicii produse şi destinate unor comenzi distincte şi ferme, trebuie determinat prin *identificarea specifică* a costurilor individuale.

Identificarea specifică a costului presupune atribuirea costurilor specifice elementelor identificabile ale stocurilor.
Identificarea specifică nu poate fi folosită în cazurile în care stocurile cuprind un număr mare de elemente care sunt de regulă fungibile (nu se disting esențial unele de altele, se pot confunda).
În funcție de *specificul activității* pentru determinarea costului pot fi folosite de asemenea *metoda costului standard* în activitatea de producție şi *metoda prețului cu amănuntul* în comerț atunci când evidența mărfurilor se ține la preț de vânzare cu amănuntul.

Costul standard, ia în considerare nivelurile normale (sau medii) ale materialelor şi consumabilelor, manoperei, eficienței şi capacității de

Scanned with OKEN Scanner

producție. Diferențele de preț față de costul de achiziție sau producție efectiv trebuie evidențiate distinct în contabilitate fiind recunoscute în costul activului.

Metoda prețului cu amănuntul este folosită în comerțul cu amănuntul pentru a determina costul stocurilor la articole numeroase și cu mișcare rapidă, care nu au marje similare și pentru care nu este practic să se folosească altă metodă.

Costul bunurilor vândute este calculat prin deducerea valorii marjei brute din prețul de vânzare al stocurilor. Orice modificare a prețului de vânzare presupune recalcularea marjei brute.

La ieșirea din gestiune *bunurile de natura stocurilor și alte active fungibile,* (confundabile) se evaluează și înregistrează în contabilitate; la valorile determinate folosind una din metodele:

- metoda primul intrat – primul ieșit FIFO;
- metoda costului mediu ponderat CMP;
- metoda ultimul intrat – primul ieșit LIFO;
- altă metodă similară recunoscută de reglementările legale în vigoare.

Metoda primul intrat – primul ieșit (FIFO) presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție sau de producție al primei intrări (primul lot). Pe măsura epuizării lotului bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul următorului lot în ordine cronologică.

Metoda este recomandată unităților cu o gamă sortimentală diversificată și în perioade în care există o relativă stabilitate a prețurilor. Folosirea metodei în perioadele creșterii prețurilor are ca efect evaluarea ieșirilor la costurile cele mai scăzute iar a bunurilor din stoc la prețurile cele mai mari, ceea ce determină o majorare a profitului din exploatare și a impozitului aferent. Dacă metoda se folosește când prețurile scad, ieșirile vor fi evaluate la prețurile cele mai mari iar bunurile din stoc la prețurile cele mai mici, efectul fiind de reducere a profitului[92].

Metoda costului mediu ponderat – (CMP), are în vedere calcularea costului fiecărui element pe baza *mediei ponderate* a costurilor elementelor similare aflate în stoc la începutul perioadei și a celor intrate în gestiune în cursul perioadei conform relației:

---

[92] Dorel Mateș, Normalizarea contabilității și fiscalitatea întreprinderii, Ed. Mirton, Timișoara 2003, pag.86

Scanned with OKEN Scanner

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

în care: Siv – stocul inițial exprimat valoric;
Sic – stocul inițial exprimat cantitativ;
Iv – intrările exprimate valoric
Ic – intrările exprimate cantitativ.

În funcție de costul mediu ponderat se va determina *valoarea ieșirilor* conform relației:

$$Val_E = C_E \times CMP$$

în care: Val_E - valoarea ieșirilor (costul elementelor);
C_E – cantitatea ieșită.

Metoda are cea mai mare utilitate în cazul stocurilor cumpărate la prețuri diferite, iar în contabilitate, nu sunt individualizate în funcție de costul de achiziție sau costul de producție al fiecărui lot.

Este considerată metoda *cea mai echitabilă* sub aspectul interesului fiscal nefavorizând nici agenții economici și nici fiscul, motiv pentru care este agreată de normalizatorii contabili.

Metoda ultimul intrat – primul ieșit – (LIFO)[93], presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție sau de producție al ultimei intrări (lot).

Pe măsura epuizării lotului bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul lotului anterior în ordine invers cronologică.

Metoda este recomandată agenților economici în condițiile unei *economii inflaționiste.*

Esența metodei constă în separarea rezultatului din exploatare de rezultatul din deținerea de active, corectând astfel așa numita *eroare de desincronizare* prin asocierea veniturilor și a costurilor mai vechi rezultatului din deținerea de active.

[93] Metoda nu mai este recunoscută de IAS nr.2 „Stocuri"

Scanned with OKEN Scanner

Agenții economici care aplică această metodă, înregistrează în contabilitate un profit mai mic, dar și un impozit pe profit mai mic, ceea ce conduce la neafectarea (menținerea) trezoreriei (disponibilităților bănești).
Metodele prezentate permit determinarea costului (ieșirilor) după fiecare ieșire sau periodic (ex. lunar).
Metoda aleasă trebuie aplicată cu *consecvență* pentru elemente similare de natura stocurilor și a activelor fungibile de la un exercițiu la altul. Dacă în situații excepționale, administratorii decid să schimbe metoda, în *notele explicative* trebuie să se prezinte motivul schimbării metodei și efectele asupra rezultatului[94].
Pe lângă cele trei metode principale de evaluare a stocurilor la ieșirea din gestiune se mai pot utiliza și alte metode cum sunt: *metoda costului standard* sau *metoda proxima intrare – prima ieșire.*

Metoda costului standard, se bazează pe determinarea unor costuri antecalculate (standard) sau costuri medii dintr-o perioadă anterioară.

Metoda proxima intrare – prima ieșire cunoscută și sub denumirea de metoda *„valorii de înlocuire"*, presupune evaluarea ieșirilor la nivelul valorii pe care întreprinderea va accepta să o plătească pentru achiziționarea unui bun echivalent în viitor.
Conform reglementărilor în vigoare o persoană juridică trebuie să utilizeze aceleași metode de determinare a costului pentru toate stocurile care au natură și utilizare similare.

9.5.1.3. Aplicații practice privind evaluarea stocurilor la ieșire sau consum

Determinați *valoarea ieșirilor* și a *stocului final* (după fiecare ieșire) pentru elementul „A" în baza următoarelor date:
- stoc la începutul anului 3000 buc x 5 lei/buc.
- intrări în cursul perioadei:
- în 05.01.N: 4000 buc x 6 lei/buc.
- în 10.01.N: 6000 buc x 8 lei/buc.

[94] Ministerul Finanțelor, Reglementări contabile pentru agenții economici, Editura Economică 2002, pag. 166

Scanned with OKEN Scanner

- ieșiri în cursul perioadei:
- în 07.01.N: 5000 buc
- în 14.01.N: 7000 buc.

Metoda FIFO

Valoarea ieșirilor în data de 07.01.N:

5000 buc <
- 3000 x 5 = 15.000
- 2000 x 6 = 12.000

V_E = 27.000 lei

Valoarea stocului final (Vs_f) în data de 07.01.N:

Vs_f = Cantitate stoc final (Cs_f) x Prețul bunurilor rămase în stoc (Ps_f)

Cs_f = 3000 + 4000 – 5000 = 2000 buc

Vsf = 2000 buc x 6 lei/buc = 12.000 lei

V_E în data de 14.01.N

7000 buc <
- 2000 x 6 = 12.000
- 5000 x 8 = 40.000

V_E = 52.000 lei

Vsf în data de 14.01.N:

Vsf = 1000 x 8 = 8.000 lei

Metoda CMP

Se determină *costul mediu ponderat* conform relației:

Scanned with OKEN Scanner

$$CMP = \frac{Siv + Iv}{Sic + Ic}$$

În data de 07.01.N:

$$CMP = \frac{(3000 \times 5) + (4000 \times 6)}{3000 + 4000} = \frac{39.000}{7000} = 5,57 lei / buc$$

Determinarea valorii ieșirilor: $V_E = Cs_f \times CMP$

$V_E = 5000 \times 5,57 = 27.850$ lei
$Vsf = 2000 \times 5,57 = 11.140$ lei

În data de 14.01.N:

$$CMP = \frac{(2000 \times 5,57) + (6000 \times 8)}{2000 + 6000} = \frac{59.140}{8000}$$

$= 7,39$ *lei/buc*

$V_E = 7000 \times 7,39 = 51.730$ lei
$Vsf = 1000 \times 7,39 = 7.390$ lei

Metoda LIFO

În data de 07.01.N:

Valoarea ieșirilor (V_E)

5000 buc <
- 4000 x 6 = 24.000
- 1000 x 5 = 5.000

$V_E = 29.000$ lei

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea stocului final (Vsf)

Vsf = 2000 x 5 = 10.000 lei

În data de 14.01.N:

Valoarea ieşirilor (V_E)

7000 buc < 6000 x 8 = 48.000
1000 x 5 = 5.000
V_E= 53.000 lei

Valoarea stocului final (Vsf)

Vsf = 1000 x 5 = 5.000 lei.

Din analiza rezultatelor se constată că valorile cele mai mari ale costurilor (ieşirilor) se obţin prin metoda LIFO iar cele mai mici prin metoda FIFO. Rezultatele obţinute prin metoda CMP se situează între valorile metodelor LIFO şi FIFO.

9.5.2. Tratamente contabile la evaluarea periodică

Evaluarea periodică presupune determinarea valorii elementelor de natura utilităţilor şi a resurselor în două *momente* distincte şi anume:
- *la inventariere;*
- *la închiderea exerciţiului financiar.*

9.5.2.1. Evaluarea la inventariere

La data inventarierii, elementele deţinute de o întreprindere sunt evaluate la *valoarea actuală* sau de utilitate a fiecărui element denumită şi valoare de inventar, stabilită în funcţie de *utilitatea bunului, starea, amplasarea, respectiv preţul pieţei.*

Scanned with OKEN Scanner

Creanțele inventariate se vor evalua la valoarea probabilă de încasat iar ***datoriile*** la valoarea probabilă de plată.

Valoarea probabilă de încasat este reprezentată de numerarul sau echivalentul de numerar ce se presupune că va fi încasat din drepturile deținute de întreprindere asupra terților.

Valoarea probabilă de plată exprimă numerarul sau echivalentele de numerar ce vor trebui plătite terților ca urmare a unor evenimente trecute generatoare de obligații care în viitor vor încorpora beneficii economice.

Evaluarea faptică a elementelor inventariate se face prin consemnarea lor în *„listele de inventariere"* și *„procesul verbal"* de inventariere iar la sfârșitul anului în *„registrul de inventar"*.

Din compararea valorii de inventar cu valoarea de intrare a elementelor inventariate pot rezulta următoarele *situații:*

- valoarea de inventar este mai mare decât valoarea de intrare (din contabilitate), rezultând un *plus de valoare;*
- valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de intrare, rezultând un *minus de valoare*;
- valoarea de inventar este egală cu valoarea de intrare, situație mai rar întâlnită, semnificând inexistența modificărilor în privința utilității stării sau amplasării bunurilor și nici influențe de natură inflaționistă.

Cu ocazia evaluării la inventariere se va respecta *principiul prudenței*, adică evaluarea se va face la *valoarea cea mai mică* atunci când există diferențe între valoarea de inventar și valoarea din contabilitate (de regulă valoarea de intrare).

9.5.2.2. Evaluarea la închiderea exercițiului

Pentru cea mai mare parte a utilizatorilor informațiilor contabile evaluarea la închiderea exercițiului, odată cu întocmirea situațiilor financiare anuale prezintă importanță majoră întrucât reflectă *imaginea de ansamblu* a activității unei întreprinderi.

Scanned with OKEN Scanner

La închiderea exercițiului elementele de activ şi pasiv de natura datoriilor se evaluează şi reflectă în situaţiile financiare la *valoarea de intrare* pusă de acord cu rezultatele inventarierii astfel[95]:

a) Pentru elementele de activ:

- diferențele constatate în ***plus*** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare;
- diferențele constatate în ***minus*** între valoarea de inventar şi valoarea contabilă netă[96] a elementelor de activ se înregistrează în contabilitate pe seama unei *amortizări suplimentare*, în cazul activelor amortizabile pentru care deprecierea este ireversibilă sau se constituie un *provizion* pentru depreciere atunci când deprecierea este reversibilă, aceste elemente menținându-se la valoarea de intrare.

b) Pentru elementele de pasiv de natura datoriilor:

- diferențele constatate în ***minus*** între valoarea de inventar şi valoarea de intrare nu se înregistrează în contabilitate menținându-se la valoarea lor de intrare;
- diferențele constatate în ***plus*** între valoarea de inventar şi

La fiecare dată a bilanțului:

- *elementele monetare*[97] *exprimate în valută* (disponibilități, acreditive, depozite bancare, creanțe şi datorii în valută), trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data încheierii exercițiului. Diferențele de curs valutar favorabile sau nefavorabile între cursul de la data înregistrării creanțelor sau datoriilor în valută sau față de cursul la care au fost raportate în situațiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data încheierii exercițiului se înregistrează la *venituri* sau *cheltuieli* financiare, după caz.

---

[95] M.F.P. – Reglementări contabile pentru agenții economici, Editura Economică, Bucureşti 2002, pag. 146

[96] Prin *valoarea contabilă netă* se înțelege valoarea de intrare mai puțin amortizarea şi ajustările pentru depreciere cumulate.

[97] Prin *elemente monetare* înțelegem disponibilitățile bănești, precum şi activele/ datoriile de primit/de plătit în sume fixe sau determinabile.

Scanned with OKEN Scanner

- *elementele nemonetare* achiziţionate cu plata în valută şi înregistrate la *cost istoric* (imobilizări, stocuri) trebuie raportate utilizând cursul de schimb de la data efectuării tranzacţiei;
- *elementele nemonetare achiziţionate* cu plata în valută şi înregistrate la *valoarea justă* trebuie raportate utilizând cursul de schimb existent în momentul determinării valorilor respective.

În concluzie putem considera că valoarea bilanţieră a activelor şi datoriilor este dată de *valoarea istorică* (costul iniţial) corectată cu eventualele deprecieri de valoare (amortizări, provizioane) dacă se foloseşte *tratamentul de bază*, respectiv *valoarea reevaluată sau actualizată* (cost curent) dacă se utilizează *tratamentul alternativ*.

În situaţiile financiare de la sfârşitul exerciţiului *veniturile şi cheltuielile* trebuie evaluate la valoarea iniţială sau la o valoare actualizată la inflaţie.

Dacă *după data bilanţului* apar evenimente care pot furniza informaţii suplimentare faţă de cele cunoscute la data bilanţului, iar situaţiile financiare nu au fost aprobate, acestea vor fi modificate pentru a reflecta şi informaţiile suplimentare.

9.6. Reevaluarea

Ulterior *recunoaşterii iniţiale* ca activ o imobilizare corporală trebuie înregistrată conform *tratamentului de bază* la cost mai puţin amortizarea cumulată şi orice pierderi cumulate din depreciere, iar conform *tratamentului alternativ* la *valoarea reevaluată*[98].

Reevaluarea reprezintă o formă particulară a evaluării, realizată la anumite intervale de timp, ce constă în modificarea şi substituirea valorii contabile de înregistrare a imobilizărilor corporale cu valoarea justă (cu excepţiile prevăzute de lege) stabilită de regulă de *evaluatori autorizaţi*.

Valoarea justă reprezintă suma pentru care un activ ar putea fi schimbat de bună voie între două părţi aflate în cunoştinţă de cauză în cadrul unei tranzacţii cu preţul determinat obiectiv.

Ca urmare a reevaluării dispuse prin acte normative sau de organele supreme de conducere ale agenţilor economici, *imobilizările corporale* sunt aduse la o valoare actuală sau curentă care poate fi mai mare sau mai mică

[98] Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS 16), Editura Economică, pag. 364

Scanned with OKEN Scanner

decât valoarea contabilă de înregistrare rezultând un plus sau un minus de valoare denumit *rezervă din reevaluare*. Aceasta trebuie evidențiată distinct în contabilitate.

Dacă rezultatul reevaluării este o creștere față de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează ca o creștere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, dacă nu a existat o descreștere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ sau ca *venit* care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este o descreștere a valorii contabile nete atunci aceasta se tratează ca o *cheltuială* cu întreaga valoare a deprecierii, dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) sau ca o scădere a rezervei din reevaluare din cadrul capitalurilor proprii, cu minimul dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii iar eventuala diferență rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

Surplusul din reevaluare inclus în capitalul propriu poate fi transferat direct în rezultatul reportat atunci când acest surplus este realizat.

Se consideră că întregul surplus este realizat la *casarea sau cedarea* activului.

Atunci când reevaluarea imobilizărilor corporale se face potrivit reglementărilor legale, acestea vor fi prezentate în bilanț la valoarea reevaluată și nu la costul lor istoric.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

Elementele dintr-o *clasă* de imobilizări[99] corporale sunt reevaluate simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă și raportarea în situațiile financiare anuale a unor valori care să fie o combinație de costuri și valori calculate la date diferite.

Dacă un activ imobilizat este reevaluat toate celelalte active din clasa din care face parte trebuie evaluate cu excepția situației când nu există nici o

[99] *O clasă* de imobilizări corporale este o grupare de active de aceeași natură și utilizări similare aflate în exploatarea unei persoane juridice. Ex. terenuri, clădiri, mașini și echipamente, etc.

Scanned with OKEN Scanner

piață activă pentru acel activ. Într-o asemenea situație activul trebuie prezentat în bilanț la cost mai puțin amortizarea cumulată și pierderile din depreciere cumulate.
Raționamentul profesional trebuie să primeze în problematica reevaluării, în sensul că profesioniștii contabili trebuie să stabilească frecvența reevaluării și tratamentul contabil adecvat.
Atunci când nu există nici o posibilitate de a identifica o valoare de piață din cauza faptului că acel gen de imobilizări este foarte rar vândut, atunci acele active sunt evaluate la *costul de înlocuire mai puțin amortizarea* corespunzătoare.

9.7. Categorii de prețuri și tarife utilizate în evaluarea contabilă

Evaluarea în general și cea curentă în mod special au ca obiectiv principal determinarea *costului* denumit și *valoare de intrare.*
Baza stabilirii valorii de intrare la care sunt înregistrate activele și pasivele unei întreprinderi o reprezintă ***prețurile și tarifele.***

Prețul reprezintă numărul unităților monetare (echivalentul bănesc) necesare pentru a vinde/cumpăra un bun, produs, marfă, etc. de pe piață în baza raportului cerere – ofertă intervenit ca urmare a negocierii dintre furnizor și beneficiar.

Tarifele reprezintă modalitatea de particularizare a prețurilor pe piață în cazul lucrărilor, serviciilor și prestațiilor ce fac obiectul tranzacțiilor comerciale dintre prestatori (executanți) și beneficiari.
În funcție de destinațiile și traseul pe care îl parcurg bunurile și serviciile pe piață se disting mai multe *categorii de prețuri.*

a) Prețul de vânzare al producătorului *(Pvp)* (prețul de livrare) se formează baza: *costurilor directe materiale* (Cdmt), *costurilor directe cu manopera* (Cdmp), *alte costuri directe de producție* (Acdp) și *costurile indirecte de producție* (Cindp) repartizate, *marja brută de producție* (Mbp) *sau contribuția de acoperire brută* (profitul producătorului).

Scanned with OKEN Scanner

$$Pvp = Cdmt + Cdmp + Acdp + Cind + Mbp$$

Dacă se adaugă taxa pe valoarea adăugată se obține *prețul de vânzare al producătorului cu TVA.*

$$Pvp \text{ cu } TVA = Pvp + (Pvp \times C\%TVA)$$

Prețul de vânzare al producătorului se poate obține și pornind de la costul *complet comercial* (Ccc) influențat cu *rata profitului* (rp%).
Costul complet comercial se determină astfel:

$$Ccc = Cdmt + Cdmp + Acdp + Cind + Cdsf + Cga$$

în care:

Cdsf - costuri de desfacere directe și indirecte

Cga - costuri generale de administrație.

$Pvp = Ccc + (Ccc \times rp\%)$ rp% - rata profitului

Dacă se adaugă taxa pe valoarea adăugată obținem prețul de vânzare cu TVA:

$$Pvp \text{ cu } TVA = Ccc + (Ccc \times rp\%) + [\, Ccc + (Ccc \times rp\%)] \times C\%TVA$$

Pentru bunurile considerate de lux în *prețul de vânzare* al producătorului se includ și *accizele* (Acc) sau *alte impozite pe circulație* (Aic) formând *prețul de livrare* (Pl).

$$Pl = Pvp + Acc + Aic$$

Prețul de vânzare al producătorilor (prețul de livrare) cunoaște mai multe forme de manifestare și anume:
- *prețul de producție*, folosit de întreprinderile din sfera producției de bunuri materiale de larg consum;
- *prețul de deviz* aferent lucrărilor de construcții – montaj;
- *prețul de contractare și achiziție* pentru produsele agricole.

b) Prețul importatorului, este aferent bunurilor, lucrărilor și serviciilor provenite din import. Se formează pe baza următoarelor elemente:

Scanned with OKEN Scanner

- valoarea externă în vamă a bunului importat la preț de cumpărare, rezultat din transferarea valorii în valută, în lei la cursul de schimb oficial existent la data tranzacției (Vev);
- cheltuielile de transport și asigurare pe parcurs extern în valută transformate în lei (Chtra);
- taxele vamale (Tv);
- comisioanele vamale (Cv);
- accizele pentru unele produse considerate de lux (Acc);
- marja importatorului (comisionul importatorului) (Mi);
- taxa pe valoarea adăugată pentru elementele ce intră sub incidența acesteia (TVA).

$$Pimp = Vev + Chtra + Tv + Cv + Acc + Mi + TVA$$

c) Prețul comerciantului, se formează în sfera circulației mărfurilor la nivelul fiecărei verigi comerciale, până la consumatorul final.
Cunoaşte două forme de manifestare:
- prețul de *vânzare cu ridicata* (en gross);
- prețul de *vânzare cu amănuntul* (en detail).

Prețul de vânzare cu ridicata, numit și prețul engrosistului este aferent mărfurilor comercializate în loturi (partizi) mari.
Întreprinderile cu ridicata sunt considerate verigi intermediare dispuse între societățile cu activitate de producție sau între producători și comercianții cu amănuntul, în vederea furnizării de mărfuri diversificate și în cantități mari.
Prețul de vânzare cu amănuntul este prețul la care se vând bunurile și serviciile către populație în cantități mici (cu bucata) prin magazine specializate de desfacere a mărfurilor cu amănuntul.
Prețul comercianților (Pc) indiferent de forma de manifestare se formează din:
- *costul de achiziție* (prețul de cumpărare fără TVA) (Ca);
- *adaosul comercial* (Ac);
- *taxa pe valoarea adăugată* (TVA)

$$Pc = Ca + Ac + TVA$$

Scanned with OKEN Scanner

Adaosul comercial reprezintă surplusul de valoare adăugat de comercianți la prețul de cumpărare (în sumă fixă sau în cote procentuale) din care aceștia își acoperă cheltuielile de comercializare și obțin un anumit profit necesar funcționării și dezvoltării activității.

Exemplu:

Societatea Comercială „A" specializată în comerțul cu amănuntul, achiziționează mărfuri de la Societatea Comercială „B" (producător) în sumă de 100.000 lei (preț de cumpărare fără TVA). Adaosul comercial practicat de SC „A" este de 20%.

Pc = Ca + Ac + TVA
Ca = 100.000lei
Ac = 100.000 X 20% = 20.000 LEI
TVA neexigibilă = (Ca + Ac) x 19% = 120.000 x 19% =
= 22.800 lei.
Pc = 100.000 + 20.000 + 22.800 = 142.800 lei

9.8. Baze de evaluare utilizate în prezentarea activelor și datoriilor

Recunoașterea structurilor situațiilor financiare presupune determinarea valorilor la care acestea vor fi prezentate în bilanț și contul de profit și pierderi.

Aceasta se realizează prin alegerea unei anumite *baze de evaluare.*

În conformitate cu OMFP nr. 1752/2005[100] diversele baze de evaluare sunt utilizate în combinații variate ce includ: costul istoric, costul curent, valoarea realizabilă, valoarea actualizată.

a) Pentru elementele care au ca bază de evaluare ***costul istoric*** evaluarea se realizează astfel:

- *activele* sunt înregistrate la suma plătită în numerar sau în echivalente ale numerarului sau la valoarea justă din momentul cumpărării lor;

[100] Ordinul M.F.P. nr.1752/2005, M.Of. Partea I nr. 1080/30.11.2005-cu modificările și completările ulterioare

Scanned with OKEN Scanner

- *datoriile* sunt înregistrate la valoarea echivalentelor obținute în schimbul obligației sau în anumite împrejurări (ex. impozitul pe profit), la valoarea ce se așteaptă să fie plătită în numerar sau echivalente ale numerarului pentru a stinge datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

b) În cazul elementelor care au ca bază de evaluare ***costul curent:***

- *activele* sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care ar trebui plătită dacă același activ sau unul asemănător ar fi achiziționat în prezent;
- *datoriile* sunt înregistrate la valoarea neactualizată în numerar sau echivalente ale numerarului, necesară pentru a deconta în prezent obligația.

c) Atunci când baza de evaluare o reprezintă ***valoarea realizabilă:***

- *activele* sunt înregistrate la valoarea în numerar sau echivalente ale numerarului care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor;
- *datoriile* sunt înregistrate la valoarea lor de decontare, reprezentând valoarea neactualizată în numerar sau în echivalente de numerar care trebuie plătită pentru a achita datoriile conform cursului normal al afacerilor.

d) Când baza de evaluare o reprezintă ***valoarea actualizată:***

- *activele* sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor intrări nete de numerar care urmează să fie generate de derularea normală a activității întreprinderii;
- *datoriile* sunt înregistrate la valoarea actualizată a viitoarelor ieșiri de numerar care se așteaptă să fie necesare pentru a deconta datoriile potrivit cursului normal al afacerilor.

În prezent în România baza de evaluare cea mai frecvent utilizată de întreprinderi în elaborarea situațiilor financiare este *costul istoric,* care în funcție de particularitățile elementelor supuse evaluării este combinat cu celelalte baze de evaluare prezentate anterior.

Perioadele cu inflație semnificativă necesită utilizarea ca bază pentru evaluare costul curent, datorită dorinței de a rezolva problemele legate de efectul modificării prețurilor activelor nemonetare.

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBĂRI:

1. Definiți și caracterizați evaluarea .
2. Care sunt principiile evaluării în contabilitate?
3. Care sunt criteriile de baza ale evaluării?
4. Cum sunt evaluate activele și pasivele la data intrării lor în întreprindere?
5. Enumerați metodele de evaluare la data ieșirii din întreprindere.
6. Caracterizați și exemplificați metoda FIFO.
7. Caracterizați și exemplificați metoda CMP.
8. Caracterizați și exemplificați metoda LIFO.
9. Cum se realizează evaluarea periodica?
10. Cum se realizează evaluarea la inventariere? Dar la închiderea exercițiului?
11. Ce înțelegeți prin reevaluare?

PROBLEME PROPUSE:

1. SC GAMA SRL, având ca obiect de activitate comercializarea mărfurilor cu amănuntul, înregistrează în cursul lunii următoarele operațiuni:
a) achiziționează de la furnizori 100 de perechi de pantofi de bărbați la preț de achiziție de 170 lei/pereche;
b) achiziționează de la furnizori 250 de perechi de pantofi de damă, la preț de achiziție de 150 lei/pereche;
c) achiziționează de la furnizori 200 de perechi de cizme pentru bărbați la preț de achiziție de 210 lei/pereche.

Adaosul practicat de societate este de 30%.

SE CERE:
Sa se calculeze costul de achiziție al mărfurilor achiziționate, prețul de vânzare cu amănuntul și valoarea stocului final.

2. SC BETA SRL având ca obiect de activitate fabricarea pâinii, deține la începutul lunii mai un stoc de materii prime în valoare de 2000 de kg de făină la prețul de 1 leu/kg.

Scanned with OKEN Scanner

În data de 05.05.N se achiziționează 1200 de kg la prețul de 1,2 lei/kg, iar în data de 10.05.N se achiziționează încă 1500 kg la prețul de 1,5 lei/kg.

În data de 15.05.N se dau în consum 4.000 kg de făină.

SE CERE:
Sa se evalueze ieşirile de faina prin cele trei metode: CMP, FIFO şi LIFO.

3. SC OMEGA SRL având ca obiect de activitate fabricarea articolelor de îmbrăcăminte din piele, deține la începutul lunii august anul N următorul stoc din piele:

- 150 m la un preț de 10 lei/m
- 170 m la un preț de 12 lei/m.

În cursul lunii au avut loc următoarele operațiuni:

- intrări: 10.08.N – 100 m la un preț de 14 lei/m
- intrări: 12.08.N - 50 m la un preț de 11 lei/m
- ieşiri: 18.08.N - 180 m
- ieşiri: 29.08.N - 200 m.

SE CERE:
Sa se stabilească valoarea ieşirilor şi stocul rămas prin cele trei metode: CMP,FIFO şi LIFO.

TESTE GRILĂ:

1.Care din următoarele principii este specific evaluării:

a) continuitatea activității, pragul de semnificație;

b) prevalența economicului asupra juridicului, pragului de semnificație, independenței exercițiului, evaluarea separată a elementelor de activ şi pasiv;

c) costul istoric, cuantificarea monetară, prudența, permanența metodelor, continuitatea activității, pragul de semnificație, evaluarea separată a elementelor de activ şi pasiv.

2. Potrivit principiului costului istoric, costul de producție al unui stoc obținut din producție proprie cuprinde:

a) costurile directe de producție, costurile indirecte de producție, costurile de distribuție;

Scanned with OKEN Scanner

b) cheltuielile generale de administrație;

c) costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, alte cheltuieli directe de producție, cota cheltuielilor indirecte de producție alocate în mod rațional ca fiind legate de fabricația bunului.

3. Supraevaluarea rezultatului financiar al exercițiului este determinată de:
   a) principiul continuității activității;
   b) principiul prudenței;
   c) principiul costului istoric.
4. Contabilitatea este organizată, potrivit principiului partidei duble astfel:
   a) în sistem monist;
   b) în sistem dualist;
   c) în sistem monist și dualist.
5. De câte tipuri este evaluarea:
   a) curentă și imediată;
   b) curentă și periodică;
   c) periodică și anuală.
6. Evaluarea curentă se face la:
   a) valoarea costului istoric;
   b) valoarea de intrare în unitate;
   c) valoarea actualizată.
7. La ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum bunurile se evaluează la:
   a) valoarea de ieșire;
   b) valoarea curentă;
   c) valoarea de intrare.
8. În care din următoarele momente ale evaluării are loc aplicarea efectivă a principiului prudenței:
   a) la data intrării în patrimoniu;
   b) la data ieșirii din patrimoniu;
   c) la data întocmirii bilanțului.
9. Metoda FIFO (prima intrare / prima ieșire) estimează valoarea de ieșire:
   a) în ordinea intrării loturilor în gestiune;
   b) în ordinea intrării-ieșirii din gestiune;
   c) în orice ordine.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 10

CALCULAȚIA – PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

10.1. Conceptul de calculație: clasificare, principii, etape de realizare

Noțiunea de calculație provine din latinescul *„calculațio"* care înseamnă un ansamblu de operații făcute cu scopul de a găsi valoarea unuia sau mai multor mărimi, socoteală[101].

Calculația presupune un ansamblu de operații efectuate pe baza unor principii şi a unor metodologii bine stabilite pentru determinarea unor indicatori economico – financiari; pentru evaluarea unor elemente patrimoniale şi determinarea rezultatelor financiare ale unei entități economice.

Prin intermediul calculației are loc *determinarea cifrică* a unor indicatori cu ajutorul cărora se realizează şi cuantifică elementele patrimoniale; controlându-se modul de gestionare al patrimoniului agenților economici.

Calculația stă la baza determinării unor *indicatori* esențiali privind activitatea unei unități patrimoniale, cum sunt:

- *costul de achiziție* al bunurilor, lucrărilor, serviciilor, etc;
- *costul de producție* aferent bunurilor şi serviciilor obținute din producție proprie;
- *TVA deductibilă*, aferentă achizițiilor (cumpărărilor);
- *TVA colectată*, aferentă livrărilor (vânzărilor) de bunuri şi servicii;
- *TVA de plată*, respectiv *de recuperat*, ca diferență între TVA colectată şi TVA deductibilă;
- *salariul* cuvenit personalului pentru munca prestată;
- *impozitul pe salarii*;

---

[101] Dicționarul Explicativ al Limbii Române, Editura Univers Enciclopedic, Bucureşti, 1996, pag. 127

Scanned with OKEN Scanner

- *contribuția la asigurările sociale*;
- *contribuția la fondul de sănătate*;
- *rezultatul brut* al activității, *rezultatul impozabil, rezultatul net,* etc.
- *impozitul pe profit, pe dividende*, etc.

Complexitatea activităților economice, operațiilor, evenimentelor şi tranzacțiilor în care calculația îşi găseşte aplicabilitate, face necesară *clasificarea* acesteia după mai multe *criterii:*

a) În funcție de perioada contabilă pentru care se determină anumiți indicatori economico –financiari, calculația poate fi de două feluri:

- *Antecalculația* (calculații previzionale). Este realizată înainte de producerea fenomenelor, proceselor, operațiilor urmărindu-se determinarea unor indicatori previzibili, estimativi, potențiali ai activității economico – financiare.

Calculul previzional stă la baza elaborării bugetului de venituri şi cheltuieli, elaborarea studiilor de fezabilitate, întocmirii planului de afaceri, etc.

- *Postcalculația* (calculația efectivă). Se realizează după producerea faptelor, proceselor, operațiilor şi are ca finalitate stabilirea valorii efective a unor elemente patrimoniale şi indicatori economico – financiari.

b) În funcție de sfera de cuprindere calculațiile pot fi:

- *Calculații parțiale.* Se referă doar la o parte a patrimoniului determinând doar anumiți indicatori care se reflecte o parte a activității entităților economice.

Calculațiile parțiale privesc doar o parte a patrimoniului, ex.: stocurile, capitalurile, datoriile, veniturile, cheltuielile, impozitele, etc.

- *Calculații complete* (totale). Se referă la întreg patrimoniul unei entități, indicatorii determinați fundamentându-se pe ansamblul structurilor patrimoniale. Ex. profitul, rata rentabilității, cifra de afaceri.

La baza efectuării calculației trebuie să se regăsească o serie de *principii* care să confere calculației credibilitate, pentru a fi acceptată de către cei care vor lua decizii pe baza indicatorilor determinați. Acestea sunt[102]:

[102] Sorin Briciu, Contabilitatea managerială.Aspecte teoretice şi practice, Editura Economică, Bucureşti, 2006, pag.63-65

Scanned with OKEN Scanner

a) Principiul documentării presupune ca la baza oricărei calculații să stea documente justificative, corect și legal întocmite. Calculul indicatorilor trebuie să se realizeze pe baza unor documente din care să rezulte: mărimea, respectiv dimensiunea cantitativă și valorică a elementelor patrimoniale.

b) Principiul determinării precise a obiectului calculației. – Constă în localizarea în timp și spațiu a elementului patrimonial supus calculelor matematice. Trebuie stabilit cu exactitate ce anume se dorește a se evalua prin calculație și care sunt elementele de referință pentru obținerea informațiilor, care să facă posibilă determinarea indicatorilor.

c) Principiul delimitării în spațiu. Presupune delimitarea cheltuielilor pe procese sau alte locuri de cheltuieli care le-au ocazionat: aprovizionare, producție, administrație, desfacere iar în cadrul acestora pe: secții, ateliere, linii de fabricație, centre de profit, etc.

d) Principiul delimitării în timp a calculațiilor. – Se referă la stabilirea perioadei de timp (lună, trimestru, an) pentru care se efectuează anumite calculații. Presupune ca includerea cheltuielilor în costuri să se facă în perioada de gestiune căreia îi aparțin.

Prin acest principiu se urmărește separarea veniturilor, cheltuielilor și rezultatelor fiecărei perioade de gestiune, astfel încât fiecărui exercițiu să i se impute doar acele consumuri, plăți și rezultate care-i sunt aferente.

e) Principiul separării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv. Are în vedere separarea cheltuielilor creatoare de valoare de cele cu caracter neproductiv.

f) Principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție. Trebuie aplicat atunci când la finele perioadei de gestiune producția se află în faze imediate de prelucrare diferită de la o perioadă la alta.

g)Principiul corelării. – Constă în corelarea calculației contabile cu celelalte categorii de calculații, datorită faptului că știința contabilitate face parte din sistemul „Științelor economice" iar indicatorii determinați trebuie să fie unitari.

h) Principiul eficienței. – Are în vedere ca în orice activitate în care calculația își găsește aplicabilitatea, cheltuielile să fie dimensionate la minimum, în așa fel încât efectele să fie maxime.

Acest principiu se traduce prin limitarea cheltuielilor ocazionate de orice calculație, dar în același timp indicatorii să fie obținuți într-un timp

Scanned with OKEN Scanner

optim, care să facă posibilă luarea celor mai eficiente decizii privind activitățile viitoare.

i) Principiul sistematizării și generalizării calculației contabile. – Presupune organizarea contabilității, de așa manieră încât să fie posibilă realizarea unor cerințe esențiale ale contabilității, cum sunt: dubla reprezentare a patrimoniului, dubla înregistrare, stabilirea corectă a rulajelor, soldurilor, respectarea egalității bilanțiere, etc.

Realizarea calculației ca procedeu al metodei contabilității presupune o serie de *etape* cum sunt[103]:

- culegerea și prelucrarea datelor consemnate în *documentele justificative;*
- *evaluarea* elementelor patrimoniale, a proceselor și operațiilor economico – financiare;
- înregistrarea în *evidența cronologică și sistematică* a operațiilor cu ajutorul conturilor;
- *calculul costurilor* de producție, determinarea prețului de livrare a producției finite și a celei în curs de execuție;
- *determinarea rezultatelor financiare* ale activității;
- *controlul exactității datelor* consemnate în conturi cu ajutorul balanței de verificare a conturilor;
- controlul integrității patrimoniului, cu ajutorul procedeului numit *inventariere;*
- elaborarea *situațiilor financiare* de sinteză anuală.

Calculația se regăsește permanent în contabilitate, deoarece *contul* reprezintă în fapt, o socoteală a actelor, faptelor, proceselor, operațiilor, evenimentelor și tranzacțiilor ce au avut loc la nivelul unei entități, în decursul unei perioade determinate.

---

[103] Mihail Epuran, Valeria Băbăiță, Teoria generală a contabilității, Editura Mirton, Timișoara, 2000, pag. 322 – 323.

Scanned with OKEN Scanner

10.2. Obiectivele calculației și principalele structuri privind costurile

În conformitate cu reglementările în vigoare calculația costurilor trebuie astfel organizată încât să răspundă cel puțin următoarelor *obiective:*

- înregistrarea operațiilor privind colectarea și repartizarea cheltuielilor pe destinații (activități, secții, ateliere, compartimente, etc.);
- decontarea producției pe produse, lucrări, servicii, activități;
- calculul costului efectiv al produselor fabricate, serviciilor prestate, lucrărilor executate, inclusiv a producției neterminate;
- determinarea rezultatelor analitice și a rentabilității pe produse, lucrări, servicii activității, etc.;
- controlul costurilor și a abaterilor, prin intermediul bugetelor;
- previziunea cheltuielilor și veniturilor prin bugetele de venituri și cheltuieli.

Costul ca element al calculației este, o categorie economică universal acceptată care exprimă cât s-a consumat sau s-a plătit pentru un produs, lucrare sau serviciu. La baza tuturor costurilor se află consumurile și plățile.

Comparativ cu costul, ***cheltuiala*** este o noțiune cu caracter financiar care exprimă sumele plătite sau de plătit terților.

Principalele *structuri* privind costurile pot fi sintetizate astfel:

a) Cheltuieli directe de producție. – Exprimă acele cheltuieli care pot fi determinate, individualizate și atribuite cu precizie unui produs, lucrare, serviciu sau activitate incluzându-se direct în costul acestora.

b) Cheltuieli indirecte de producție. – Reprezintă cheltuieli ce nu pot fi afectate direct obiectelor de calculație numai după efectuarea unor calcule intermediare folosind anumite *chei* sau *coeficienți* care se aplică asupra unor baze de repartizare întrucât privesc activitatea de ansamblu a întreprinderii.

c) Cheltuieli fixe. – Sunt acele cheltuieli a căror mărime rămâne relativ constantă sau se modifică nesemnificativ, odată cu modificarea volumului producției (ex. amortizarea).

d) Cheltuieli variabile. – Sunt acele cheltuieli care își modifică volumul în funcție de dimensiunile producției.

Scanned with OKEN Scanner

e) Cheltuielile perioadei. – Cuprinde totalitatea cheltuielilor recunoscute în cadrul perioadei de gestiune în care au fost angajate (lună, an) dar nu se pot identifica pe obiecte de calculație stabilite, fiind necesare activități de ansamblu.

f) Cheltuieli generale de administrație. – Cuprinde acele cheltuieli care concură la realizarea unei activități de ansamblu (generale) a unității (conducere, pază, protecție, etc.)

g) Cheltuieli de desfacere. – Sunt aferente activității de distribuire (vânzare) a bunurilor, lucrărilor, serviciilor.

h) Costul complet comercial (total, Ccc). – Cuprinde totalitatea cheltuielilor angajate direct sau indirect de realizarea unui produs. Acest cost cuprinde:

- costurile directe ale produsului (Cd);
- cota parte a cheltuielilor indirecte, repartizate asupra produsului (Cir);
- cota parte a cheltuielilor generale de administrație, repartizate pe produs (Chgar);
- cota parte a cheltuielilor de desfacere, repartizate asupra produsului (Chdr).

$$\mathbf{Ccc = Cd + Cir + Chgar + Chdr}$$

Din cele prezentate se desprinde concluzia că nu trebuie confundată noțiunea de cost cu cea de cheltuială. *Cheltuiala* reprezintă un element constitutiv al costurilor. Pentru ca o cheltuială să devină cost, factorul determinant este *consumul.*

Costul bunurilor, lucrărilor, serviciilor (costul produsului) include cheltuielile directe și indirecte ce privesc obținerea acestora.

Nu se includ în cadrul acestuia următoarele elemente care se recunosc drept cheltuieli ale perioadei[104]:

- pierderile de materiale, manoperă sau alte costuri de producție peste limitele normal admise;
- cheltuielile de depozitare cu excepția cazurilor în care astfel de costuri sunt necesare producției anterior trecerii într-o nouă fază de fabricație;

[104] OMFP 1826/2003, M.Of. partea I / 23.I.2004

Scanned with OKEN Scanner

- regiile generale de administraţie care nu participă la aducerea stocurilor în forma şi la locul în care se găsesc;
- costurile de desfacere;
- regia fixă nealocată costului.

Recunoaşterea şi evaluarea iniţială a bunurilor, lucrărilor, serviciilor în contabilitatea financiară se efectuează la cost de achiziţie sau cost de producţie după caz.

Întrebări:

1.Definiţia şi conţinutul calculaţiei.
2.Care sunt obiectivele calculaţiei?
3.Care sunt principiile după care se organizează calculaţia?
4.Care sunt criteriile de clasificare a calculaţiei şi felurile acestora?

Teste GRILĂ:

1. Ansamblu de operaţii efectuate pe baza unor principii şi a unor metodologii bine stabilite pentru determinarea unor indicatori economico – financiari; pentru evaluarea unor elemente patrimoniale şi determinarea rezultatelor financiare ale unei entităţi economice, reprezintă:
   a) evaluarea;
   b) calculaţia;
   c) inventarierea.

2.Principiile după care se realizează calculaţia contabilă sunt:
   a) principiul documentării, principiul determinării precise a obiectului calculaţiei, principiul delimitării în spaţiu, principiul delimitării în timp a calculaţiilor, principiul separării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv, principiul delimitării cheltuielilor privind producţia finită de cele aferente producţiei în curs de execuţie, principiul corelării, principiul eficienţei, principiul sistematizării şi generalizării calculaţiei contabile;
   b) principiul documentării, principiul determinării precise a obiectului calculaţiei, principiul delimitării în spaţiu, principiul delimitării în

Scanned with OKEN Scanner

timp a calculațiilor, principiul eficienței, principiul sistematizării și generalizării calculației contabile;

c) principiul documentării, principiul determinării precise a obiectului calculației, principiul delimitării în spațiu, principiul delimitării în timp a calculațiilor, principiul separării cheltuielilor productive de cele cu caracter neproductiv, principiul delimitării cheltuielilor privind producția finită de cele aferente producției în curs de execuție.

3. În funcție de perioada contabilă pentru care se determină anumiți indicatori economico –financiari, calculația poate fi de două feluri:

a) calculația previzională și calculația completă;

b) calculația efectivă și calculația parțială;

c) calculația previzională și calculația efectivă.

4. În funcție de sfera de cuprindere calculațiile pot fi:

a) calculația parțială și calculația completă;

b) calculația efectivă și calculația parțială;

c) calculația previzională și calculația totală.

5.Calculația previzională se realizează:

a) înainte de producerea fenomenelor, proceselor și operațiilor economico-financiare;

b) la începutul exercițiului financiar;

c) la finele exercițiului financiar.

6.Calculația efectivă se realizează:

a) la începutul exercițiului financiar;

b)după momentul producerii fenomenelor, proceselor și operațiilor economico-financiare;

c) la finele exercițiului financiar.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 11

INVENTARIEREA – PROCEDEU DE DETERMINARE A SITUAȚIEI REALE A PATRIMONIULUI

11.1. Noțiunea și importanța inventarierii

În conformitate cu Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în anul 2007și O.M.F.P. 1753/2004, agenții economici, indiferent de modul de organizare și tipul proprietății, sunt obligați să organizeze și să efectueze *inventarierea generală* a elementelor de activ și de pasiv deținute la începutul activității, cel puțin o dată pe an pe parcursul funcționării lor, în cazul fuziunii sau încetării activității precum și în următoarele situații cum ar fi:

- la cererea organelor de control, cu prilejul efectuării controlului sau a altor organe prevăzute de lege;
- ori de câte ori sunt indicii că există lipsuri sau plusuri în gestiune, care nu pot fi stabilite cert decât prin inventariere;
- ori de câte ori intervine o predare – primire de gestiune;
- cu prilejul reorganizării gestiunilor;
- ca urmare a calamităților naturale sau a unor cazuri de forță majoră;
- în alte cazuri prevăzute de lege.

Inventarierea are ca scop principal stabilirea situației reale a tuturor elementelor de activ și de pasiv ale fiecărei unități, precum și a bunurilor și valorilor deținute cu orice titlu, aparținând altor persoane juridice sau fizice, în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale care trebuie să-i ofere o imagine fidelă a poziției financiare și a performanței unității pentru respectivul exercițiu financiar.

Întrucât între datele înregistrate în contabilitate și realitatea din teren pot să apară unele nepotriviri de ordin cantitativ, calitativ și valoric, se impune verificarea integrității materiale și financiare a elementelor de activ și de pasiv. Această operațiune se realizează prin intermediul *procedeului numit inventariere.*

Scanned with OKEN Scanner

Inventarierea reprezintă procedeul de stabilire faptică, cantitativă și valorică sau numai valorică a elementelor de activ și de pasiv în vederea comparării acestora cu datele consemnate în contabilitate.

Inventarul ca instrument de control al gestiunii, presupune o activitate laborioasă, de mare răspundere în ceea ce privește situația trecută, prezentă și viitoare a unei unități patrimoniale.

11.2. Funcțiile inventarierii

Rolul inventarierii rezultă din *funcțiile* acesteia, care pot fi sintetizate astfel:

a) Determinarea situației reale a elementelor de activ și de pasiv

Are ca obiectiv construcția unui bilanț care să respecte principiul fundamental al contabilității „imaginea fidelă", și în același timp să facă posibilă determinarea unor indicatori semnificativi ai activității economico – financiare.

Presupune determinarea stocurilor faptice din punct de vedere cantitativ, iar ulterior exprimarea valorică a acestora cu ajutorul prețurilor, respectiv tarifelor.

Prin această funcție se determină diferențele dintre stocurile scriptice consemnate în contabilitate și cele faptice, existente pe teren.

b) Controlul asupra integrității materiale și financiare a elementelor de activ și de pasiv

Se realizează prin verificarea periodică a gestiunilor de valori materiale și băneşti.

Prin acest control se urmăresc:

- modificările cantitative, calitative și valorice ce au avut loc în structura elementelor de activ pe parcursul transportului, manipulării, depozitării, etc.;
- descoperirea unor erori sau omisiuni la înregistrarea în contabilitate a elementelor de activ și de pasiv;
- constatarea unor nereguli în ceea ce privește păstrarea, depozitarea, manipularea, transportul bunurilor;

Scanned with OKEN Scanner

- descoperirea unor acte de indisciplină (furturi, risipă), neglijențe, situații extraordinare (calamități naturale, etc.) datorită cărora elementele de activ au suferit modificări față de starea lor inițială (normală, firească).

11.3. Clasificarea inventarierilor

Complexitatea operațiunilor pe care le presupune inventarierea, importanța și rolul acesteia în activitatea unității patrimoniale, face necesară *clasificarea* acesteia în funcție de mai multe *criterii:*

a) După sfera de cuprindere, inventarierea poate fi:

- *inventariere generală,* care cuprinde toate elementele de activ și de pasiv, atât cele care aparțin de drept întreprinderii, cât și cele aflate temporar în unitate (închiriate, locație, custodie, etc.).

Aceasta este obligatorie în următoarele momente:

- la începutul activității;
- cel puțin o dată pe an, de regulă la sfârșitul anului (exercițiului financiar);
- în situația fuziunii, încetării activității ori reorganizării gestiunilor.

- *inventariere parțială.* care cuprinde doar o parte din elementele de activ și de pasiv, referindu-se numai la anumite categorii de elemente patrimoniale (ex. stocurile de bunuri, etc.) sau la anumite elemente patrimoniale cu rol important în activitatea unității și cu o viteză de rotație diferită de a celorlalte componente ale gestiunii.

b) După perioada la care se desfășoară, inventarierea poate fi:

- *inventariere anuală,* care este considerată o operațiune obligatorie, înaintea întocmirii situațiilor financiare anuale;
- *inventariere ocazională,* ce se efectuează cu ocazia predării – primirii unei gestiuni; la fuzionarea unor unități sau la apariția unor evenimente extraordinare (ex. calamități naturale);
- *inventarierea periodică,* are loc la anumite intervale de timp, dinainte stabilite (lună, trimestru, semestru, an).
- *inventarierea inopinată,* se desfășoară fără anunțarea prealabilă a gestionarului, dar în prezența acestuia, și urmărește verificarea corectitudinii acestuia în ceea ce privește gestionarea bunurilor pe care le are în administrare.

Scanned with OKEN Scanner

c) **După modalitatea de efectuare**, inventarierea poate fi[105]:

- *inventariere totală*, ce se extinde asupra tuturor sortimentelor care formează un element patrimonial sau asupra tuturor bunurilor dintr-o gestiune, indiferent de natura lor.
- *inventarierea prin sondaj*, ce cuprinde numai unele sortimente sau numai unele bunuri dintr-o gestiune.

d) După natura elementelor supuse inventarierii, distingem[106]:

- inventarierea imobilizărilor;
- inventarierea stocurilor și a producției în curs;
- inventarierea creanțelor;
- inventarierea mijloacelor de trezorerie;
- inventarierea capitalurilor proprii;
- inventarierea datoriilor;
- inventarierea bunurilor aparținând altor entități.

e) **În funcție de condițiile în care se desfășoară**, inventarierile sunt:

- inventarieri ordinare, care au un caracter normal, planificat;
- inventarieri extraordinare, care sunt impuse de anumite situații de excepție (calamități, modificare de prețuri, predarea-primire unei gestiuni, etc.).

11.4. Etapele inventarierii

Ca activitate complexă, diversificată și de importanță vitală în activitatea unei întreprinderi, inventarierea trebuie organizată în mod corespunzător. Răspunderea în acest sens revine managerului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării elementelor de activ și de pasiv.

Sunt obligate să organizeze și să efectueze inventarierea activelor și pasivelor:

---

[105] Ioan Oprean și colab., Bazele contabilității, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag.260

[106] Emil Horomnea și colab., Bazele contabilității, Editura Sedam Libris, Iași, 2006, pag.278

Scanned with OKEN Scanner

c) **După modalitatea de efectuare**, inventarierea poate fi[105]:

- *inventariere totală*, ce se extinde asupra tuturor sortimentelor care formează un element patrimonial sau asupra tuturor bunurilor dintr-o gestiune, indiferent de natura lor.
- *inventarierea prin sondaj*, ce cuprinde numai unele sortimente sau numai unele bunuri dintr-o gestiune.

d) După natura elementelor supuse inventarierii, distingem[106]:

- inventarierea imobilizărilor;
- inventarierea stocurilor și a producției în curs;
- inventarierea creanțelor;
- inventarierea mijloacelor de trezorerie;
- inventarierea capitalurilor proprii;
- inventarierea datoriilor;
- inventarierea bunurilor aparținând altor entități.

e) **În funcție de condițiile în care se desfășoară**, inventarierile sunt:

- inventarieri ordinare, care au un caracter normal, planificat;
- inventarieri extraordinare, care sunt impuse de anumite situații de excepție (calamități, modificare de prețuri, predarea-primire unei gestiuni, etc.).

11.4. Etapele inventarierii

Ca activitate complexă, diversificată și de importanță vitală în activitatea unei întreprinderi, inventarierea trebuie organizată în mod corespunzător. Răspunderea în acest sens revine managerului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligația gestionării elementelor de activ și de pasiv.

Sunt obligate să organizeze și să efectueze inventarierea activelor și pasivelor:

---

[105] Ioan Oprean și colab., Bazele contabilității, Editura Intelcredo, Deva, 1998, pag.260

[106] Emil Horomnea și colab., Bazele contabilității, Editura Sedam Libris, Iași, 2006, pag.278

Scanned with OKEN Scanner

- regiile autonome;
- societățile comerciale;
- instituțiile publice;
- unitățile cooperatiste și alte persoane juridice cu și fără scop patrimonial;
- persoanele fizice care au calitatea de comerciant și orice entitate care administrează bunuri și valori.

Activitatea laborioasă de inventariere se efectuează pe parcursul mai multor faze sau *etape* și anume:

- pregătirea inventarierii;
- inventarierea propriu – zisă;
- stabilirea rezultatului inventarierii;
- regularizarea diferențelor constatate la inventariere.

11.4.1. Pregătirea inventarierii

Este *etapa premergătoare* inventarierii propriu – zise în cadrul căreia se iau o serie de măsuri pentru a se asigura condițiile desfășurării corespunzătoare a operațiunii în întregul său.

Aceste măsuri pot fi împărțite în două categorii:

- *măsuri organizatorice;*
- *lucrări de natură contabilă.*

a) Măsurile de natură organizatorică se referă la:

- stabilirea elementelor care urmează a se inventaria;
- desemnarea comisiilor, respectiv a subcomisiilor de inventariere;
- crearea condițiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere;
- luarea de către comisia de inventariere a celor mai eficiente măsuri pentru efectuarea inventarierii în bune condițiuni.

Ca măsură organizatorică, de primă importanță, *numirea comisiilor* de inventariere se face de către conducătorul unității, prin *decizie scrisă.*

Comisia de inventariere trebuie să cuprindă cel puțin două persoane, din care una este președintele comisiei (responsabilul).

Cu ocazia inventarierii de mare amploare, se stabilește o comisie centrală și mai multe subcomisii de inventariere.

Scanned with OKEN Scanner

Din comisia de inventariere *nu pot face parte: gestionarii și contabilii* care conduc evidența gestiunii respective.

Dintre *măsurile organizatorice ce vizează asigurarea condițiilor corespunzătoare de lucru pentru comisia de inventariere*, se menționează:

- participarea la inventariere a întregii comisii dar și a gestionarului sau al înlocuitorului de drept al acestuia;
- asigurarea personalului necesar pentru manipularea bunurilor inventariate;
- dotarea cu aparate și instrumente pentru măsurare, cântărire, etc. inclusiv cu rechizitele necesare;
- dotarea comisiei cu sisteme de sigilare a spațiilor inventariate, inclusiv cu două rânduri de încuietori diferite;
- asigurarea protecției membrilor comisiei de inventariere în conformitate cu normele de protecție a muncii.

Atribuții importante înaintea începerii inventarierii propriu – zise, revin și *comisiei de inventariere*. Aceasta va lua obligatoriu următoarele *măsuri:*

- închiderea și sigilarea în prezența gestionarului, a spațiilor în care se găsesc bunurile gestionate de către acesta;
- identificarea tuturor locurilor de depozitare a valorilor materiale ce urmează a fi inventariate;
- verificarea modului de funcționare a aparatelor și sistemelor de măsurare, respectiv cântărire;
- sistarea operațiilor de predare – primire a bunurilor pe timpul inventarierii, iar dacă nu este posibil, aceasta să se facă în prezența comisiei, făcându-se mențiunea pe documentul justificativ „primit" sau „eliberat" în timpul inventarierii;
- să bareze și să semneze după ultima operație de intrare – ieșire, consemnată în documentele gestiunii (notă recepție, fișe de magazie, raport de gestiune, etc.)
- să solicite *o declarație scrisă* gestionarului, din care să rezulte următoarele:
  - dacă gestionează bunuri și valori în alte locuri decât cele cunoscute de comisie;
  - dacă deține bunuri aparținând terților, cu sau fără documente legale;

Scanned with OKEN Scanner

- dacă are cunoștința de existența unor plusuri sau minusuri în gestiune;
- dacă deține valori materiale pentru care nu s-au întocmit documente de recepție sau a expediat bunuri fără documente legale;
- dacă are documente de predare – primire neoperate în evidența gestiunii sau nepredate compartimentului de contabilitate, etc.

b) Lucrările premergătoare de natură contabilă se referă la înregistrarea la zi, a tuturor operațiilor economico – financiare, verificarea exactității înregistrărilor în conturi și stabilirea soldurilor pentru conturile sintetice și analitice, în vederea comparării acestora cu rezultatelor inventarierii.

11.4.2. Inventarierea propriu – zisă

Inventarierea propriu – zisă este operațiunea cea mai importantă în cadrul căreia *se realizează din punct de vedere practic*, operațiunea de constatare, consemnare în documente și evaluare a elementelor de activ și de pasiv.

În această etapă are loc stabilirea concretă, reală și directă a existenței și mărimii elementelor patrimoniale, prin: *cântărire, măsurare, cubare, numărare*, în funcție de natura elementelor supuse inventarierii.

Descrierea elementelor inventariate se face în cadrul *listelor de inventariere*. În cadrul acestora se consemnează: denumirea, felul, natura, codul, cantitatea, calitatea, prețul unitar și valoarea elementelor inventariate.

Listele de inventar se întocmesc pe locuri de depozitare și pe gestionari, pe categorii de bunuri inventariate, în mod distinct pentru bunurile corespunzătoare calitativ, față de cele deteriorate, neutilizabile sau fără desfacere asigurată.

De asemenea, se trec în liste separate, bunurile aparținând altor persoane, dar aflate în unitate cu ocazia inventarierii.

Listele de inventariere se semnează, filă cu filă, atât de către gestionar, cât și de către comisia de inventariere.

Evaluarea elementelor inventariate se face la nivelul *valorii actuale*, denumită și *valoare de inventar*.

Scanned with OKEN Scanner

În mod concret, evaluarea principalelor categorii de bunuri se face astfel:

- *activele imobilizate, stocurile și celelalte bunuri corespunzătoare calitativ,* se evaluează la *valoarea de intrare,* prin care se înțelege: prețurile la care au fost înregistrate la intrarea în patrimoniu;
- *bunurile depreciate* se evaluează în funcție de *utilitatea* acestora și prețul *pieței;*

Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile din contabilitate, iar în situația în care valoarea de inventar este mai mică decât valoarea din contabilitate, în listele de inventar se vor înscrie valorile de inventar;

- *creanțele și datoriile* se evaluează la *valoarea nominală,* iar cele incerte, la valoarea probabilă de încasat, respectiv de plată;

Listele de inventariere constituie documente de bază pentru stabilirea rezultatelor inventarierii, altfel spus, a minusului, respectiv plusului de inventar.

11.4.3. Stabilirea rezultatelor inventarierii

Este *etapa* în cadrul căreia rezultatele operațiunii de inventariere propriu – zise, se centralizează, grupându-se pe categorii de elemente patrimoniale (mărfuri, obiecte de inventar, ambalaje, etc.), în vederea comparării cu situația scriptică evidențiată în contabilitate.

În funcție de *raportul dintre rezultatele inventarierii* și cele stabilite prin documente contabile, pot rezulta două *situații distincte*, și anume:

- *plus de inventar,* atunci când *stocurile faptice* determinate valoric prin inventariere sunt mai mari decât cele scriptice (din contabilitate) de asemenea valoric. Bunurile constatate ca plusuri în gestiune se vor evalua la *valoarea justă*;
- *minus de inventar,* atunci când stocurile faptice sunt mai mici decât stocurile scriptice, (exprimate valoric). Administratorii vor lua măsura imputării lipsurilor în gestiune la valoarea lor de înlocuire.

Valoarea de înlocuire reprezintă costul de achiziție al unui bun cu caracteristici și grad de uzură similare celui lipsă în gestiune la data constatării pagubei, și va cuprinde: prețul de cumpărare practicat pe piață, la care se adaugă taxele nerecuperabile, inclusiv TVA, cheltuielile de

Scanned with OKEN Scanner

transport, aprovizionare şi alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau pentru intrarea în gestiune a bunului respectiv.

La stabilirea valorii debitului, în cazul în care lipsurile în gestiune nu sunt considerate infracțiuni, se va avea în vedere posibilitatea compensării lipsurilor cu eventualele plusuri constatate, dacă sunt îndeplinite următoarele condiții:

- să existe riscul de confuzie între costurile aceluiaşi bun material din cauza asemănării în ceea ce priveşte aspectul exterior;
- diferențele constatate în plus sau în minus să privească aceeaşi perioadă de gestiune şi aceeaşi gestiune.

Rezultatele inventarierii sunt consemnate într-un *proces verbal* care trebuie să conțină obligatoriu următoarele:

- felul inventarierii;
- elementele inventariate;
- perioada inventariată;
- gestiunile inventariate;
- compensările efectuate;
- bunurile depreciate, depistate la inventariere;
- rezultatul inventarierii;
- concluzii şi propuneri făcute de comisia de inventariere.

După finalizarea operațiunii de inventariere, indiferent de rezultatele acesteia, se va solicita gestionarului o *declarație scrisă* din care să rezulte impresiile acestuia cu privire la modul de desfăşurare a inventarierii.

Vor fi exprimate de asemenea în declarație, punctele de vedere ale gestionarului cu privire la rezultatul inventarierii, cauzele care au condus la situația de fapt şi modalitatea de recuperare a eventualelor pagube (lipsuri în gestiune) atunci când este cazul.

11.4.4. Regularizarea diferențelor constatate la inventariere

Pentru a se asigura *concordanța între datele din contabilitate şi cele constatate la inventariere*, este necesar a se efectua înregistrările adecvate prin care să se pună de acord rezultatele inventarierii cu cele evidențiate în contabilitate. Se poate spune că prin această operațiune are loc regularizarea rezultatelor inventarierii , când datele din contabilitate (scriptice) sunt aduse

Scanned with OKEN Scanner

prin înregistrări contabile adecvate, la nivelul rezultatelor determinate prin inventariere.

Lipsurile constatate cu ocazia inventarierii pot avea cauze *obiective* (spargeri, scăzăminte în limite normale, etc.) sau cauze *subiective* datorate unor neglijențe sau sustrageri.

În primul caz se consideră că lipsurile sunt neimputabile, acestea înregistrându-se în contabilitate prin *afectarea cheltuielilor* perioadei de gestiune.

În cel de-al doilea caz, lipsurile se consideră imputabile și ca atare trebuie *recuperate* de la cei vinovați.

Plusurile constatate la inventariere se înregistrează ca intrări în gestiunea unității, diminuându-se cu valoarea acestora cheltuielile de exploatare sau financiare ale unității patrimoniale.

Prin înregistrarea în contabilitate a plusurilor, respectiv a minusurilor la inventariere, se asigură corelația dintre datele consemnate în contabilitate și realitatea constatată prin inventariere, ceea ce permite construcția unui *bilanț bazat pe principiul „imaginii fidele a poziției financiare și a performanțelor întreprinderii".*

Datele consemnate în listele de inventariere și procesul verbal de inventariere sunt centralizate și grupate conform posturilor din bilanțul contabil, în cadrul documentului obligatoriu numit *„Registru inventar".*

Înregistrarea diferențelor cantitative la inventariere

1) Plusuri cantitative:

a) *Imobilizări corporale* – se înregistrează ca o intrare de imobilizări și o creștere a subvențiilor pentru investiții

213 „ Instalații tehnice, mj. de trans. animale și plantații"	=	131 „Subvenții pentru investiții"

b) *Materii prime* – se înregistrează ca o intrare de natura materiilor prime și o reducere a cheltuielilor aferente

Scanned with OKEN Scanner

301 „Materii prime”	=	601 „Cheltuieli cu materiile prime”

c) *Mărfuri* – se înregistrează ca o intrare de mărfuri şi o reducere a cheltuielilor cu mărfurile şi respectiv o creştere a adaosului comercial aferent.

371 „Mărfuri”	=	%
		607 „Cheltuieli cu mărfurile”
		378 „Adaos comercial”

d) *Produse finite* – se înregistrează ca o creştere a stocurilor de produse finite, concomitent cu creşterea veniturilor potențiale (variația stocurilor)

345 „Produse finite”	=	711 „Variația stocurilor”

e) *Plusul constatat* la casierie determină înregistrarea creşterii numerarului şi a veniturilor

531 „Casa”	=	768 „Alte venituri financiare”

2) Lipsurile (minusurile) cantitative pot fi imputabile şi neimputabile

2.1. Lipsurile neimputabile se înregistrează ca o ieşire de utilități (bunuri), concomitent cu creşterea cheltuielilor exercițiului financiar.

a) Imobilizări corporale

- amortizate complet

281 „Amortizarea imob. corporale”	=	213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații”

- amortizate parțial

%	=	213 „Instalații tehnice, mijloace

Scanned with OKEN Scanner

281 „Amortizarea imob. de transport, animale şi plantații"
corporale" (cu valoarea amortizării)
6583 „Cheltuieli privind activele cedate
şi alte operații de capital"
(cu valoarea neamortizată)

- neamortizate:

6583 Cheltuieli privind activele = 213 „Instalații tehnice,
mijloace de transport,
cedate şi alte operații de capital" animale şi plantații"
(cu valoarea neamortizată)

b) Materii prime

601 "Cheltuieli cu materiile = 301 „Materii prime"
prime"

c) Mărfuri

% = 371 „Mărfuri"
607 „Cheltuieli cu mărfurile"
378 „Adaos comercial"

d) Produse finite

711 „Variația stocurilor" = 345 „Produse finite"

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Lipsurile imputabile se recuperează de la cei vinovați, imputarea se face la valoarea actuală (de înlocuire) existentă la data producerii sau constatării pagubei.

Ex: Înregistrarea lipsurilor imputabile la elementul materii prime:

- includerea pe cheltuieli a valorii contabile pentru scăderea din gestiune a stocurilor de materii prime (ca și în cazul 2.1.)

601 „Cheltuieli cu materiile prime”	=	301 „Materii prime”

- imputarea lipsurilor

428 „Alte datorii sau creanțe în legătură cu personalul”	=	%
		758 „Alte venituri din exploatare”
		4427 „TVA colectată”

Dacă persoanele sunt din afara întreprinderii se utilizează contul 461 „Debitori diverși”.

Unitatea Magazia	*LISTĂ DE INVENTARIERE* Data										Gestiunea Loc de depozitare		Pagina	
Nr. crt.	Denumirea bunurilor inventariate	Codul sau nr. de inventar	U/M	CANTITĂȚI				PREȚ UNITAR	VALOAREA CONTABILĂ		Valoarea de inventar	DEPRECIEREA	
				Stocuri		Diferențe			Valoarea	Diferențe Plus Minus		Valoarea	Motivul (cod)
				Faptice	Scriptice	Plus	Minus						
Numele și prenumele		Comisia de inventariere			Gestionar (Responsabil imobilizări corporale)					Contabilitate			
Semnătura													

Lista de inventariere

Scanned with OKEN Scanner

ÎNTREBĂRI:

1. Definiți inventarierea.
2. Cum se clasifică inventarierea după sfera de cuprindere? Dar după perioada la care se desfăşoară?
3. Enumerați etapele inventarierii.
4. Care este etapa premergătoare inventarierii propriu-zise şi ce presupune aceasta?
5. Cum se realizează inventarierea propriu-zisă?
6. Precizați modul în care se pot stabili rezultatele inventarierii?
7. Cum pot fi regularizate diferențele constatate la inventariere?

TESTE GRILĂ:

1. Care este conținutul inventarierii, ca procedeu al metodei contabilității:

a)prezentarea detaliată, cantitativă şi valorică sau numai valorică a elementelor de activ şi de pasiv în vederea comparării acestora cu datele consemnate în contabilitate;

b) dubla înregistrare a operațiilor care se pot exprima în etalon valoric;

c) prezentarea sintetică şi generalizată, în etalon valoric, a elementelor de activ şi de pasiv în vederea comparării acestora cu datele consemnate în contabilitate.

2. Ce metodă de inventariere se poate folosi în cadrul întreprinderilor mici şi mijlocii pentru evidența stocurilor:

a) metoda inventarului permanent;
b) metoda inventarului intermitent;
c) metoda inventarului periodic.

3. După sfera de cuprindere a elementelor patrimoniale, inventarierea poate fi:

a) totală şi parțială;
b) generală şi parțială;
c) anuală şi periodică.

4. Felurile inventarierii se pot determina în funcție de următoarele criterii:

Scanned with OKEN Scanner

a) după sfera de cuprindere; după perioada la care se desfăşoară; după scopul urmărit, după perioadă, după finalitatea exercițiului financiar;

b) după sfera de aplicare; după modul în care se desfăşoară; după finalitate;

c) după sfera de cuprindere; după perioada la care se desfăşoară; după modalitatea de efectuare, după natura elementelor, după condițiile în care se desfăşoară.

5. Efectuarea inventarierea:

a) este benevolă;

b) este obligatorie cel puțin de trei ori pe an;

c) este obligatorie cel puțin odată pe an.

6.Inventarierea inopinată se efectuează:

a) fără anunțarea prealabilă a gestionarului;

b) cu anunțarea prealabilă a gestionarului dar nu în prezența acestuia;

c) fără anunțarea prealabilă a gestionarului dar în prezența acestuia.

7.Luarea de măsuri pentru a se asigura condițiile desfăşurării corespunzătoare a operațiunii de inventariere în întregul său se realizează în etapa de:

a) culegere a informațiilor;

b) pregătire a informațiilor;

c) pregătire a inventarierii.

8. Etapele inventarierii sunt:

a) pregătirea inventarierii, inventarierea propriu – zisă, stabilirea rezultatului inventarierii, regularizarea diferențelor constatate la inventariere;

b) pregătirea inventarierii, inventarierea propriu – zisă, stabilirea rezultatului inventarierii, compensarea rezultatelor inventarierii;

c) pregătirea inventarierii, inventarierea propriu – zisă, regularizarea diferențelor constatate la inventariere.

9. Pentru care elemente patrimoniale este suficientă inventarierea anuală:

a) active imobilizate;

b) mărfuri;

c) disponibilități băneşti în casierie.

Scanned with OKEN Scanner

10. Stabilirea rezultatelor inventarierii se face direct:
    a) în conturi;
    b) în listele de inventariere;
    c) în evidența primară.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 12

CICLUL CONTABIL ŞI FORMELE DE CONTABILITATE

12.1. Conținutul ciclului contabil şi fluxurile prelucrării datelor

Specialiştii contemporani în domeniul economicului consideră pe bună dreptate, *contabilitatea* ca o creație deosebit de valoroasă a umanității, fiind una din cele mai sublime şi în acelaşi timp folositoare creații ale spiritului omenesc. Obiectul de studiu al contabilității, deosebit de *complex,* concretizat în obținerea de informații de mare volum şi diversitate cu privire la administrarea patrimoniului, transformarea elementelor acestuia şi relațiile între întreprindere şi mediul exterior acesteia, face ca aceasta să nu aibă drept concurentă nici o altă disciplină ştiințifică.

Contabilitatea realizează o caracterizare numerică în etalon bănesc a laturii cantitative, concrete, a utilităților şi resurselor, oferind în acelaşi timp informații referitoare la latura calitativă, prin oglindirea rezultatelor financiare (profit, pierdere) ale activității.

Caracterizarea activității precum şi aspectele privind calitatea acestea, se realizează în cadrul unui *ciclu contabil* de prelucrare a datelor, care presupune următoarele lucrări[107]:

- *întocmirea documentelor justificative.* Constă în consemnarea tuturor operațiilor patrimoniale în momentul efectuării lor, într-un înscris ce stă la baza înregistrărilor în contabilitate;

- *prelucrarea documentelor justificative.* Constă în: sortarea documentelor pe operații, exprimarea în etalon bănesc a operațiilor patrimoniale, cumularea mai multor documente justificative în documente centralizatoare (cumulative);

- *verificarea* de formă cifrică şi de fond a documentelor;

---

[107] Mihai Teaciuc (coordonator), Bazele contabilității, Ed. Eurostampa, Timişoara, 2000, pag. 208

- *analiza și contarea documentelor justificative,* indicându-se simbolurile conturilor debitoare și creditoare;
- *înregistrarea în contabilitate* a documentelor justificative, fie document cu document. fie din documente centralizatoare, care din punct de vedere metodologic se realizează cronologic și sistematic;
- *verificarea corectitudinii* înregistrărilor efectuate cu ajutorul conturilor prin balanța de verificare a conturilor;
- *verificarea realității datelor* cu ajutorul inventarierii;
- *întocmirea situațiilor financiare anuale;*
- *aprobarea, auditarea și depunerea situațiilor financiare anuale.*

Schematic ciclul contabil de prelucrare a datelor se prezintă în figura următoare (12.1):

Scanned with OKEN Scanner

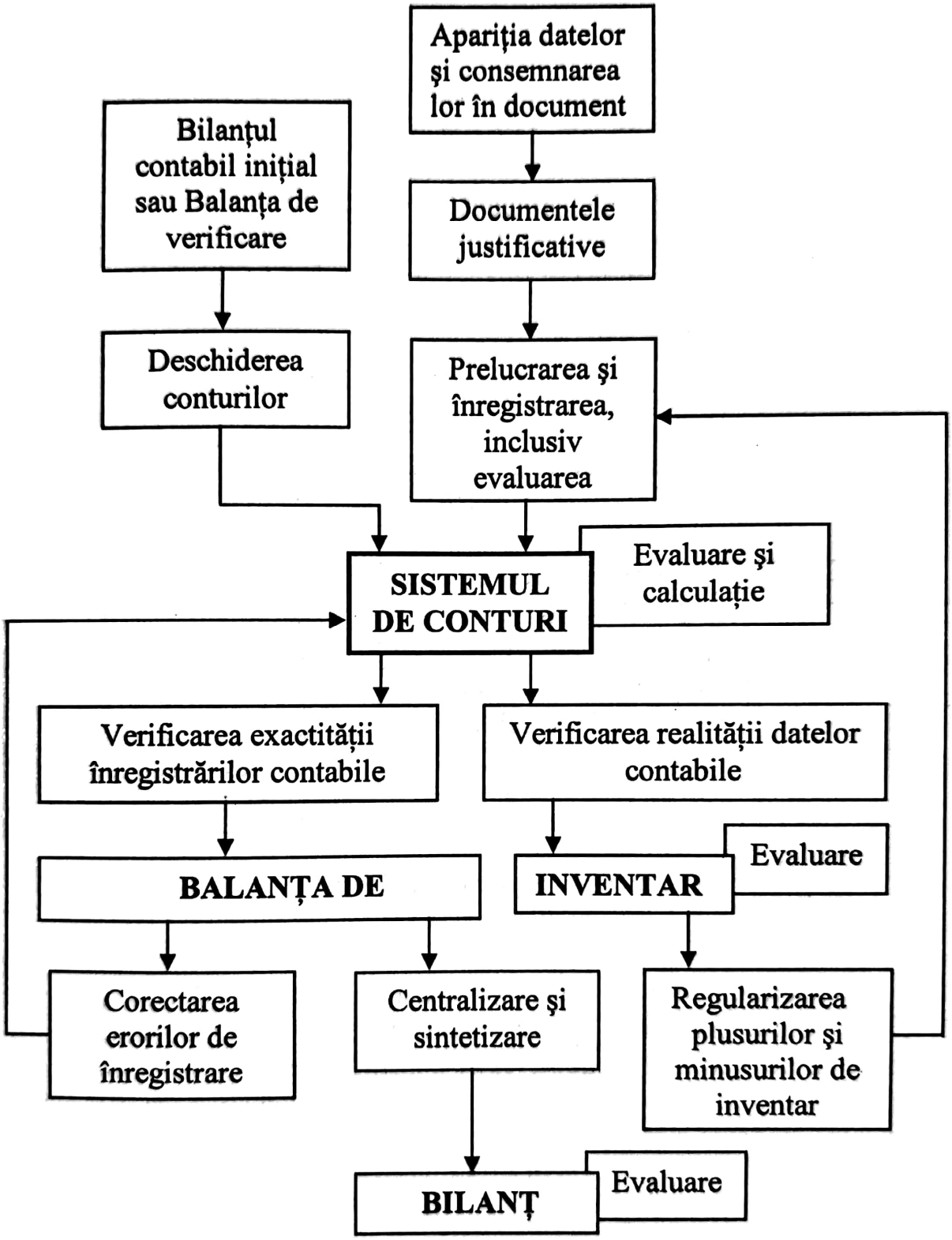


Figura 12.1 Ciclul contabil de prelucrare a datelor

Scanned with OKEN Scanner

Ciclul contabil de prelucrare a datelor vizează prelucrarea datelor contabile în cadrul unor *fluxuri* care pot fi: *paralele, succesive, combinate* (integrate).

Prelucrarea paralelă, urmăreşte înregistrarea datelor preluate din documentele justificative în cadrul evidenţei cronologice, sistematice şi analitice. Structura fluxurilor informaţionale în cadrul prelucrării paralele se prezintă în fig.12.2.

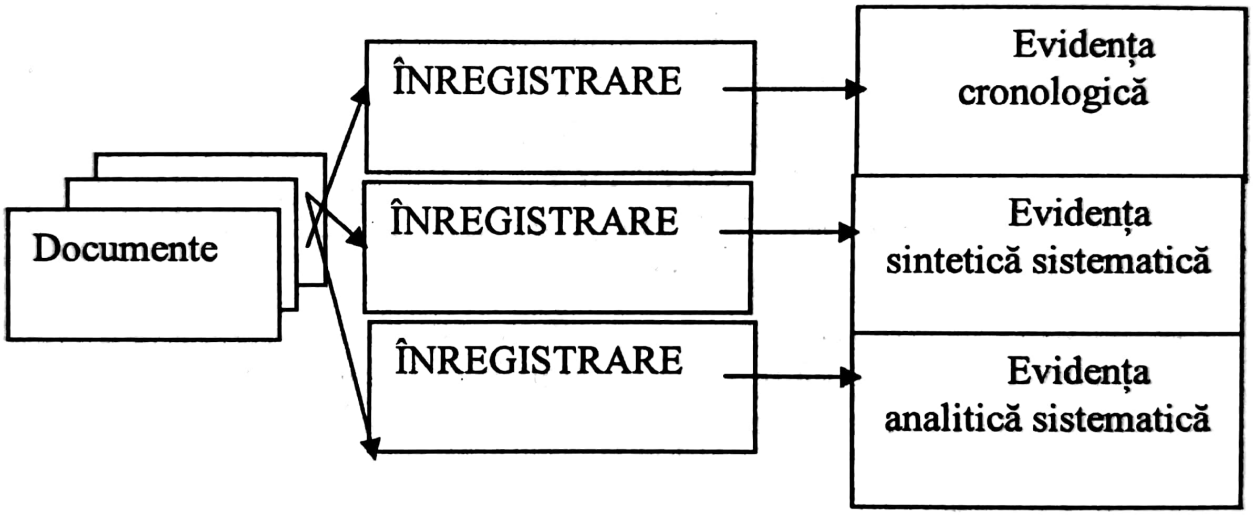


Figura 12.2. Structura fluxurilor informaţionale în cadrul prelucrării paralele

Prelucrarea succesivă, presupune continuitate în obţinerea fluxurilor de date, fiecare categorie de evidenţă constituind surse de date pentru celelalte. Astfel evidenţa cronologică se constituie ca o sursă de date pentru evidenţa sistematică, iar evidenţa cronologică şi sistematică, ca o sursă de date pentru evidenţa sintetică. Structura fluxurilor informaţionale, în cadrul prelucrării succesive se prezintă în fig.12.3.

Scanned with OKEN Scanner

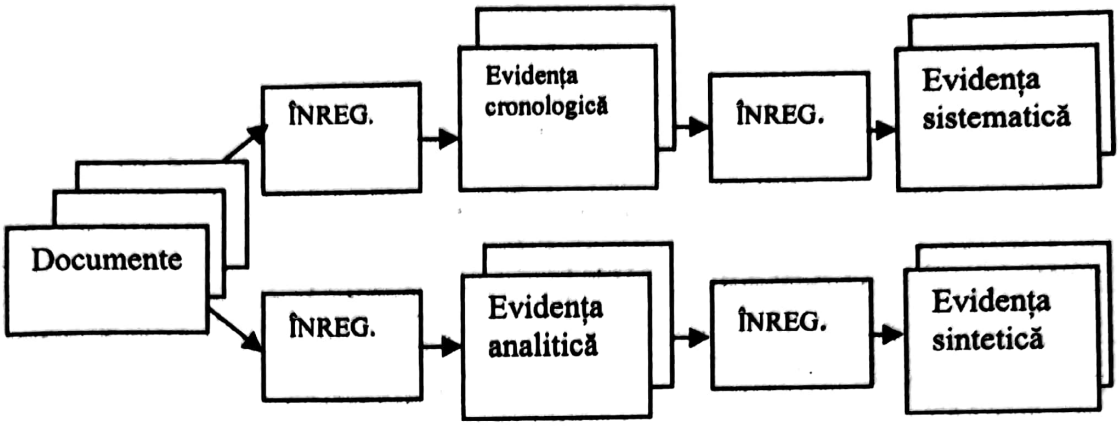


Figura 12.3. Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării succesive

Prelucrarea integrală, se remarcă prin perechile de evidențe care se obțin prin suprapunerea datelor.

Perechile de evidențe care se suprapun pot fi:

- evidența cronologică cu evidența sistematică;
- evidența analitică cu evidența sintetică;
- evidența analitică cu evidența cronologică și cu evidența sintetică.

Aceste suprapuneri creează și premisele unei prelucrări complexe și complete a datelor contabile. Structura fluxurilor informaționale în cadrul prelucrării integrale se prezintă în fig.12.4.

Scanned with OKEN Scanner

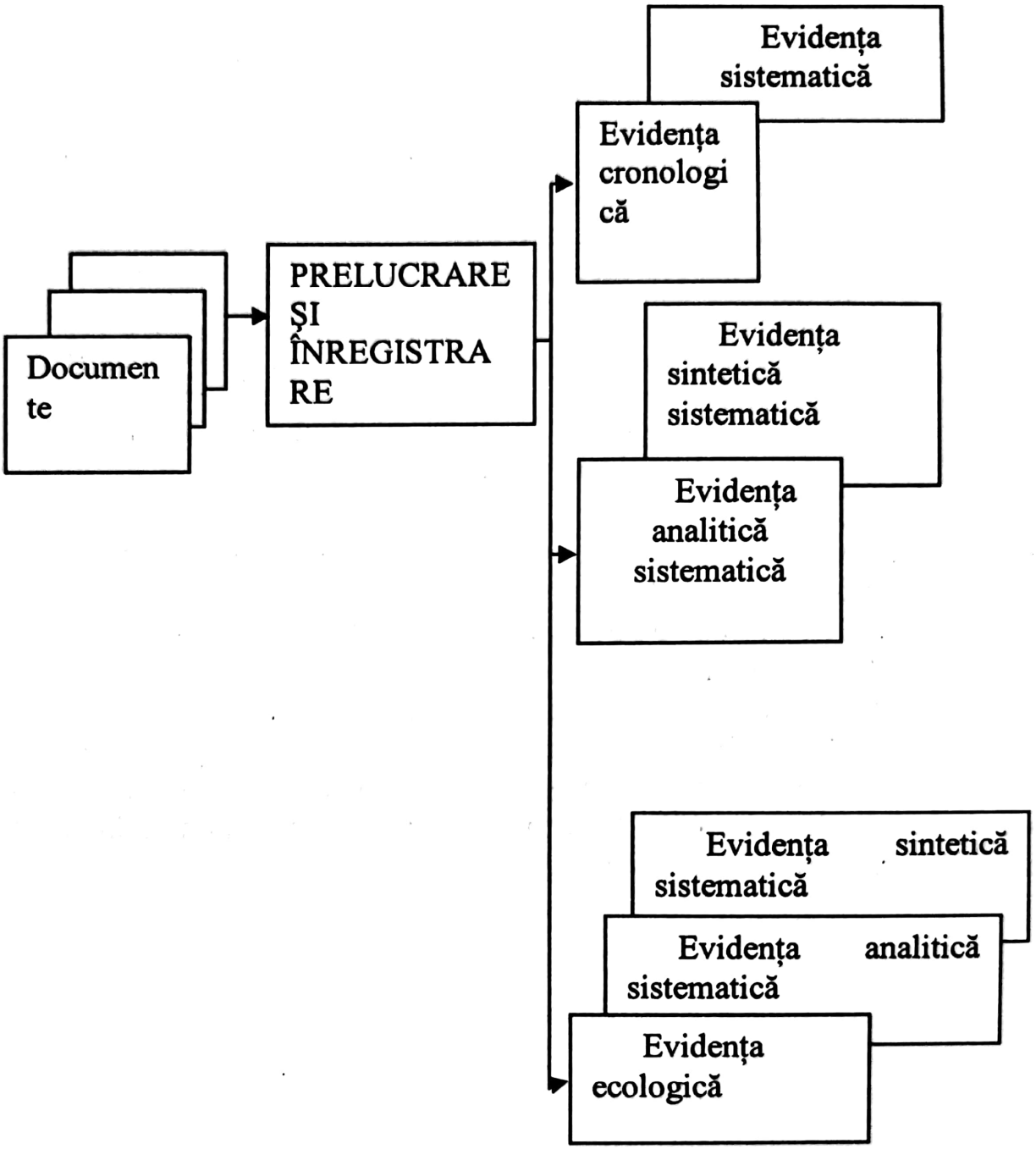


Figura 12.4. Structura fluxurilor informațiilor în cadrul prelucrării integrate

Modul de prelucrare a datelor în cadrul ciclului contabil formează *conținutul formei de contabilitate*, iar formularele de contabilitate formează *mijloacele specifice de lucru.*

Scanned with OKEN Scanner

12.2. Conceptul şi caracteristicile formei de contabilitate

Ciclul de prelucrare a datelor de natură financiar-contabilă presupune adoptarea unei anumite tehnici de înregistrare contabilă.

Tehnica de înregistrare contabilă sau *forma de contabilitate*, exprimă modul de organizare a ciclului contabil de înregistrare şi prelucrare a datelor după anumite reguli bine definite, precum şi instrumentele de lucru (formularele) utilizate în acest scop, în vederea obținerii fondului de informații care să caracterizeze în expresie valorică starea şi mişcarea patrimoniului.

Tehnologia prelucrării datelor contabile a consacrat şi alte noțiuni pentru definirea conceptului între care: "sistem de contabilitate", „forma de înregistrare contabilă", "metode de tehnică contabilă", etc.

Sistemul de contabilitate reflectă tehnicile, principiile şi regulile prin care se realizează prelucrarea datelor corelate cu documentele utilizate în acest scop.

Formele de înregistrare contabilă au în vedere înregistrarea şi prelucrarea datelor cu ajutorul registrelor contabile, fără să exprime întregul ciclu contabil al cărui conținut este mult mai complex.

Conceptul de *tehnica contabila* evidențiază procedeele şi instrumentele folosite pentru prelucrarea datelor contabile fără a viza organizarea ciclului contabil prin înregistrări cronologice şi sistematice pe de o parte, respectiv sintetice şi analitice pe de alta parte.

Având în vedere cele prezentate, considerăm ca noțiunea care exprimă cel mai bine ciclul contabil, în complexitatea şi diversitatea sa, este cea de *"forma de contabilitate"*.

Aceasta reprezintă un mod practic ,concret de reprezentare a contabilității atât ca ştiință cat şi ca tehnică de lucru.

Prin intermediul formelor de contabilitate se urmăreşte combinarea şi coordonarea documentelor contabile, cu metodele şi procedurile metodei contabilității în scopul realizării obiectului de studiu al contabilității.

Principalele caracteristici ale formelor de contabilitate utilizate în România se referă la subordonarea lor obiectului şi metodei contabilității şi

Scanned with OKEN Scanner

apoi la caracterul lor opţional, în sensul că pot fi adaptate specificului activităţii şi formei de organizare a întreprinderilor.

12.3. Principalele forme de contabilitate utilizate în România

Actele normative în vigoare[108] în domeniul contabilităţii din ţara noastră enumără, fără a le dezvolta, următoarele forme de contabilitate care pot fi folosite de întreprinderi, şi anume: „Forma pe jurnale", „Forma Maestru-şah", „Forma Jurnal - Cartea Mare", sau alte forme de contabilitate care să respecte prevederile legale în domeniu, să asigure folosirea registrului jurnal şi să permită identificarea şi controlul operaţiilor patrimoniale efectuate.

Aceste forme de contabilitate se deosebesc prin modul de prelucrare a datelor şi prin structura registrelor folosite pentru înregistrarea cronologică şi sistematică.

Cele mai importante registre folosite sunt: Registrul Jurnal, Registrul Cartea mare, Registrul Inventar. Aceste registre stau la baza întocmirii balanţei de verificare şi a bilanţului contabil.

12.3.1. Forma de contabilitate pe jurnale

Se bazează pe tehnica de *prelucrare succesivă* a datelor, asigurându-se înregistrarea cronologică şi sistematică în cadrul unor formulare speciale denumite *jurnale.* Acestea se deschid pentru creditul conturilor în corespondenţă cu conturile debitoare. Pentru creditul fiecărui cont sintetic sau a mai multor conturi care au legătură între ele se deschide câte un jurnal (Jurnalul pentru creditul contului "Furnizori", Jurnalul pentru creditul contului "Casa", etc.).

[108] Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată în 2007, M.O. nr. 689/14.10.2007

Scanned with OKEN Scanner

Operațiile economico-financiare care se referă la creditarea contului pentru care s-a deschis jurnalul se înregistrează pe baza documentelor primare sau centralizatoare, mai întâi în evidența cronologică (Registrul Jurnal) apoi în evidența sistematică (Registrul Cartea mare).

Pentru fiecare cont utilizat se deschid fișe de cont în care se înregistrează sumele debitoare și creditoare, indicarea simbolurilor conturilor corespondente. După înregistrarea în jurnale, pe documentele în baza cărora s-a făcut contarea (înregistrarea în conturi), se va înscrie: numărul jurnalului și a rândului în care s-a înregistrat operația .

Pentru centralizarea datelor, evitarea dispersării documentelor justificative pe mai multe jurnale și înregistrarea rulajelor debitoare, respectiv stabilirea soldului lunar la unele conturi se întocmesc *"situații auxiliare"* pentru debitul unor conturi.

Atât în jurnale cât și în situațiile auxiliare, înregistrările se fac cronologic și sistematic.

La sfârșitul perioadei de gestiune (lunar), sumele totale din situațiile auxiliare se trec în jurnalul deschis pentru creditul contului respectiv.

Datele din jurnale vor fi preluate la finele fiecărei luni în "Registrul Cartea mare". Acesta va cuprinde: totalul rulajelor și soldurile conturilor sintetice.

Totalul rulajului creditor al fiecărui cont se obține dintr-o singură sumă din jurnalul contului respectiv, iar totalul rulajului debitor prin adunarea în Cartea mare din diverse jurnale a sumelor înregistrate în debitul acelui cont, cu ocazia creditării contului pentru care se conduce jurnalul.

Carte mare stă la baza întocmirii balanței de verificare și a bilanțului contabil.

Forma de contabilitate pe jurnale cunoaște două *variante*:

- forma clasică sau pe *jurnal unic*;
- forma evoluată sau pe *jurnale multiple*.

Varianta *jurnalului unic* se utilizează în cadrul întreprinderilor mici unde volumul redus al operațiilor contabile nu necesită diviziunea muncii. Această variantă utilizează următoarele registre:

- Registrul Jurnal-pentru evidența cronologică;
- Registrul Cartea mare-pentru evidența sintetică;
- Registrul Inventar-pentru sintetizarea rezultatelor inventarierii conform posturilor din bilanțul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Aceasta variantă a formei de contabilitate pe jurnale este destul de greoaie și lentă, existând chiar pericolul repetării unor operații identice, controlul fiind greoi nepermițând divizarea muncii contabile. Tocmai de aceea ea a fost înlocuită cu *varianta de înregistrare pe jurnale multiple.*

În cadrul acestei variante se deschid jurnale multiple denumite jurnale auxiliare sau analitice pe fiecare tip de operație economico-financiară. Asemenea jurnale pot fi:

- jurnalul privind decontările cu furnizorii;
- jurnalul privind consumurile și alte ieșiri;
- jurnalul privind vânzarea mărfurilor;
- jurnalul privind operații diverse, etc.

Jurnalele și situațiile auxiliare servesc pentru: controlul datelor, evidența analitică a unor conturi sau operații, pregătirea datelor (grupare, centralizare) în scopul efectuării înregistrărilor în contabilitate.

Pentru organizarea contabilității sintetice se pot folosi fisele de cont pentru operații diverse.

Forma de contabilitate pe jurnale poate fi prezentată schematic astfel:

Scanned with OKEN Scanner

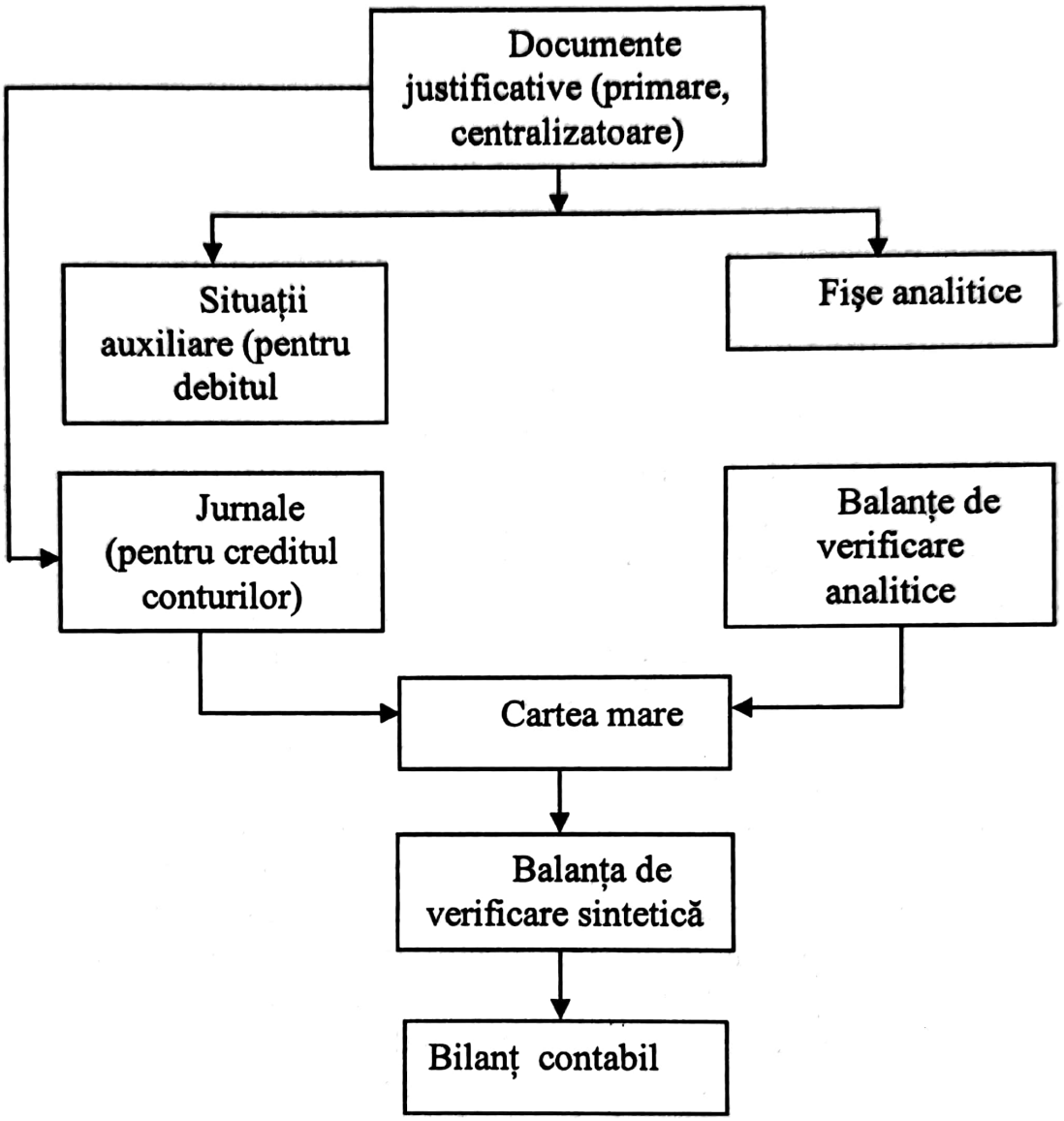


Figura 12.5. Forma de contabilitate pe jurnale

Scanned with OKEN Scanner

12.3.2. Forma de contabilitate Maestru șah

Este forma de contabilitate tradițională în România aplicându-se pe scară largă. De asemenea, își găsește aplicabilitatea în cadrul lucrărilor cu caracter didactico-aplicativ, fiind cea mai ușor perceptibilă celor care doresc să facă primii pași în contabilitatea practică.

Principala *caracteristică* a acestei forme de contabilitate o constituie dezvoltarea pe conturi corespondente, atât a rulajului debitor cât și al celui creditor al conturilor sintetice.

Pentru fiecare cont sintetic se deschid câte două *fișe de cont*, una pentru *debit* și alta pentru *credit.* Atunci când volumul operațiilor nu este mare, se poate folosi o singură fișă, pe o parte (fața) evitându-se operațiunile care influențează debitul contului, iar pe cealaltă parte (verso) pe cele care influențează creditul contului.

În cadrul acestor fișe pe lângă sumele debitoare respectiv creditoare, se va evidenția distinct simbolul creditului corespondent.

Fișele de cont asigură *înregistrarea sistematică* în conturile sintetice a operațiilor economico-financiare de aceeași natură.

Înregistrările în evidență sistematică se fac cu ajutorul "fișelor șah" care se dezvoltă pe conturi corespondente sau a "fișelor de cont pentru operațiuni diverse". *Atunci când se utilizează fișele de cont pentru operațiuni diverse, acestea joacă și rolul de Jurnal Cartea-mare.*

Pentru organizarea evidentei analitice se folosesc fișele de cont analitice pentru operațiuni diverse (pentru conturi care necesită numai evidența valorică) și fise de cont pentru valori materiale (pentru conturile de stocuri) și diverse situații auxiliare (atunci când este cazul).

Înregistrările se fac în "fișele de cont" pe baza documentelor justificative (sau centralizatoare) și a notelor de contabilitate și numai după ce au fost înregistrate în prealabil în Registrul Jurnal.

Registrul Jurnal este folosit pentru înregistrarea cronologica a operațiilor ,după care fiecărui document i se atribuie un număr de ordine corespunzător datei la care a fost înregistrat.

Sumele înscrise în acest registru se totalizează lunar, iar totalul sumelor debitoare, care trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare, se compară cu coloana rulaje curente din luna respectivă, din cadrul balanței de verificare sintetice. Între aceste sume trebuie să existe egalitate perfectă.

Scanned with OKEN Scanner

În caz contrar este necesară revizuirea tuturor operațiunilor pentru descoperirea erorilor de înregistrare.

Înaintarea înregistrării operațiilor economico-financiare în fișele de cont, pe primul rând al fiecărei fișe se va evidenția "soldul inițial" prin preluarea "soldului final" din perioada precedentă.

După înregistrarea tuturor operațiunilor aferente unei luni, datele se vor regrupa prin însumare, astfel încât fiecare fișă să evidențieze distinct:

- soldul inițial debitor sau creditor;
- total rulaje debitoare;
- total rulaje creditoare;
- total sume debitoare;
- total sume creditoare;
- soldul final debitor sau creditor.

La sfârșitul lunii, pe baza acestor date se va întocmii balanța de verificare sintetică.

Aceasta forma de contabilitate poate fi prezentată schematic astfel:

Scanned with OKEN Scanner

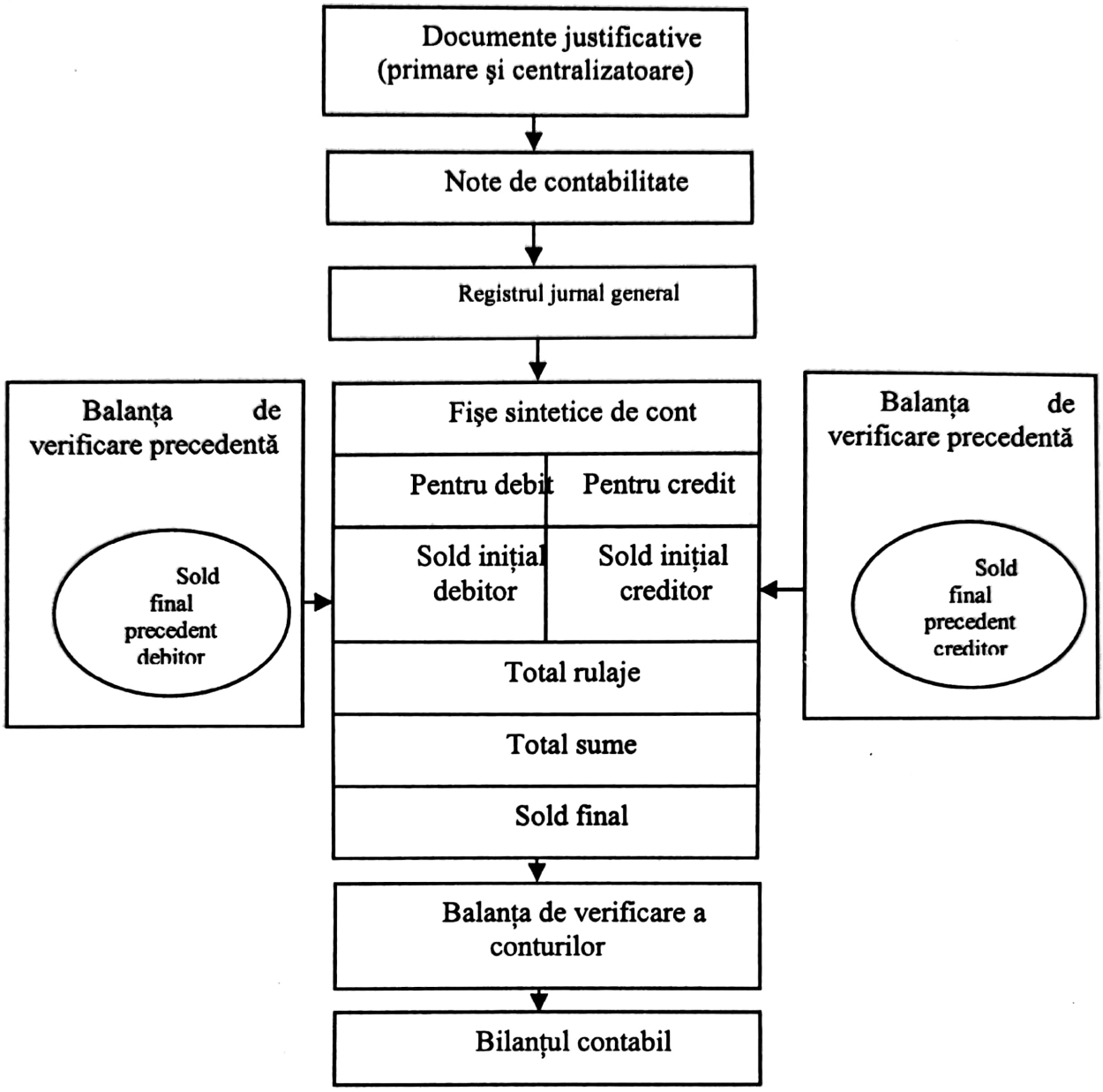


Figura 12.6. Forma de contabilitate Maestru – şah

12.3.3. Alte forme de contabilitate

În categoria „alte forme de contabilitate" se includ acele forme adaptate folosirii tehnicii electronice de calcul denumite şi *„forme de contabilitate informatice"*. Asemenea forme de contabilitate presupun

Scanned with OKEN Scanner

utilizarea formularisticii clasice, adaptată posibilităţilor tehnice de prelucrare a datelor, asigurând înregistrarea cronologică şi sistematică şi permiţând identificarea şi controlul tuturor operaţiunilor înregistrate cu ajutorul suporţilor tehnici de date.

Formele informatice de contabilitate presupun şi modificări în ceea ce priveşte circuitul şi tratarea documentelor primare, centralizatoare şi contabile. Astfel, documentele justificative după ce au fost sortate şi grupate după natura operaţiilor şi felul lor, se predau compartimentului specializat în prelucrarea automată a datelor, care va elabora situaţii, liste, borderouri, registre, etc., prin editarea lor, cu ajutorul imprimantei, sub forma listingurilor.

Pe baza datelor cuprinse în documentele justificative se realizează contarea operaţiunilor economico financiare, redactându-se articolul contabil (notele de contabilitate).

Notele de contabilitate stau la baza elaborării Registrului Jurnal, a fişelor de cont, a Registrului Cartea mare (daca este cazul), şi în final, a balanţei de verificare a conturilor.

Evidenţa cronologică a operaţiunilor se realizează cu ajutorul Registrului jurnal (general şi auxiliar) iar evidenţa sistematică cu ajutorul Registrului Cartea mare sau a fişelor de cont pentru operaţiuni diverse.

În conformitate cu Legea Contabilităţii nr.82 / 1991, republicată în anul 2007, persoanele juridice şi fizice care utilizează sistemele de prelucrare automată a datelor au obligaţia să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporţilor tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate.

De asemenea, prin sistemul de prelucrare automată a datelor trebuie să se asigure *reconstituirea* documentelor pe baza datelor de intrare, să se garanteze securitatea datelor contabile precum şi crearea condiţiilor pentru conservarea în condiţii de siguranţă a acestora.

Atunci când prelucrarea datelor se realizează prin *unităţi specializate de informatică*, acestea poartă răspunderea pentru exactitatea informaţiilor pe care le furnizează ca urmare a prelucrării datelor din documente, iar beneficiarul răspunde pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmite pentru prelucrare.

Sistemele de prelucrare automată a datelor trebuie să asigure înregistrarea în contabilitate a operaţiilor economice şi financiare

Scanned with OKEN Scanner

consemnate în documentele justificative; să permită controlul operațiilor efectuate precum și accesul la documentația de analiza, programare și a procedurilor de prelucrare automată a datelor.

Pe lângă formele informatice de contabilitate, tehnicile de prelucrare a datelor cunosc și forma de contabilitate *"Jurnal Cartea mare"*. Aceasta asigură prin intermediul unui singur formular (jurnal) *înregistrarea cronologică și sistematică* a tuturor operațiilor economico-financiare.

Un asemenea jurnal *asigură:*

- consemnarea conturilor care se debitează și a sumelor corespunzătoare, pe de o parte;
- consemnarea conturilor care se creditează și a sumelor corespunzătoare, pe de altă parte;
- explicațiile și data operațiilor ce se înregistrează.

Pe baza acestor date, la finele lunii se stabilesc: soldurile inițiale, rulajele, total sume și soldurile fiecărui cont, iar ulterior balanța de verificare a conturilor.

ÎNTREBĂRI:

1. Ce lucrări cuprinde „ciclul contabil"?
2. Care sunt caracteristicile formei de contabilitate?
3. În ce constă forma de contabilitate pe jurnale?
4. Prin ce se caracterizează tehnica de înregistrare contabilă maestru-șah și car sunt avantajele și dezavantajele acesteia?
5. Pe ce se bazează formele de contabilitate informatice?
6. În ce constă forma de contabilitate Jurnal Cartea Mare?

TESTE GRILĂ

1. Tehnicile de înregistrare contabilă adoptate în cadrul noului sistem contabil sunt:

a) forma pe jurnale, forma Maestru-șah, forma pe Jurnal - Cartea mare și tehnica informatică;

b) forma pe jurnale, forma Maestru-șah, forma Jurnal - Cartea mare sau alte forme de contabilitate;

c) tehnica succesivă, forma pe jurnale, forma paralelă și informatică.

Scanned with OKEN Scanner

2.Pentru înregistrarea cronologică se utilizează:

a) Registrul Jurnal sau Registrul - jurnal de încasări și plăți;

b) Registrul Cartea - mare;

c) Registrul de casă.

3.Forma de contabilitate pe jurnale utilizează procedeul prelucrării:

a) succesive;

b) paralele;

c) integrate.

4. Forma de contabilitate Maestru-șah se caracterizează prin aceea că operațiile se înregistrează:

a) numai în debitul conturilor sintetice;

b) numai în creditul conturilor sintetice;

c) atât în debitul cât și în creditul fiecărui cont sintetic.

5. Forma de contabilitate Jurnal - Cartea mare se caracterizează prin aceea că înregistrarea documentelor justificative se face:

a) numai în debitul conturilor;

b) numai în creditul conturilor;

c) atât în debitul cât și în creditul fiecărui cont.

6.În cadrul tehnicii de înregistrare informatice întregul sistem contabil este construit pe baza: a) registrelor contabile;

b) evidenței primare;

c) formulei contabile.

7.În cazul utilizării formei informatice întreprinderea beneficiară răspunde pentru:

a) exactitatea și realitatea datelor pe care le transmit spre prelucrare;

b) validarea datelor introduse în calculator;

c) preluarea cu exactitate a informațiilor din documente.

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 13

REGLEMENTAREA ŞI ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII ÎN ROMÂNIA

13.1. Reglementarea contabilităţii la nivel naţional

Transformările actuale ale mediului economic şi social la nivel mondial nu puteau să nu-şi pună amprenta şi asupra contabilităţii româneşti.

Dezvoltarea sistemului de contabilitate din România la începutul mileniului al III-lea are ca *obiectiv de bază* armonizarea legislaţiei naţionale cu directivele europene în domeniu, în vederea îndeplinirii condiţiilor de aderare la Uniunea Europeană precum şi alinierea la Standardele Internaţionale de Raportare Financiară, cerinţă impusă de procesul de globalizare economică şi de dezvoltarea pieţei de capital.

În România organizarea şi conducerea contabilităţii are la bază *Legea contabilităţii* nr. 82/1991, modificată şi republicată ţinându-se în limba română şi în moneda naţională.

Conform acestui act normativ fundamental *sunt obligate* să organizeze şi să conducă contabilitate proprie respectiv *contabilitate financiară şi contabilitate de gestiune* adaptată la specificul activităţii: societăţile comerciale/companiile naţionale, regiile autonome, instituţiile naţionale de cercetare – dezvoltare, societăţile cooperatiste, instituţiile publice, asociaţiile şi celelalte persoane juridice cu şi fără scop lucrativ, precum şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activităţi independente. Aceste persoane au obligaţia să conducă contabilitatea în partidă dublă şi să întocmească situaţii financiare anuale.

Ca *activitate specializată* în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor, capitalurilor proprii şi a rezultatelor financiare, *contabilitatea* trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la: poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerinţele proprii fiecărei unităţi cât şi în relaţiile cu

Scanned with OKEN Scanner

investitorii prezenți și potențiali, creditorii financiari și comerciali, clienții, instituțiile publice și alți utilizatori.

Ministerul Finanțelor Publice *elaborează și emite* norme și reglementări în domeniul contabilității, planul de conturi general, modelul situațiilor financiare, registrelor și formularelor comune privind activitatea financiar contabilă, normele metodologice privind întocmirea și utilizarea acestora, inclusiv norme privind contabilitatea în partidă simplă.

Normele și reglementările contabile pentru *instituțiile de credit*, unitățile de asigurare – reasigurare, precum și pentru unitățile care operează pe piața de capital se emit de Banca Națională a României, Comisia de Supraveghere a Asigurărilor și Comisia Națională a valorilor Mobiliare cu avizul Ministerului Finanțelor Publice și prin *consultarea organismelor profesionale de profil.*

Contabilitatea publică cuprinde:

- contabilitatea veniturilor și cheltuielilor bugetare care să reflecte încasarea veniturilor și plata cheltuielilor aferente exercițiului bugetar;
- contabilitatea trezoreriei statului;
- contabilitatea generală bazată pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor;
- contabilitatea destinată analizării costurilor programelor aprobate.

Contabilitatea trezoreriei statului se organizează și funcționează pe *principiul execuției de casă* și asigură înregistrarea operațiunilor de încasări și plăți în conturile de venituri și cheltuieli pe bugete, *ordonatori de credite* și subdiviziunile clasificației bugetare stabilite de Ministerul Finanțelor Publice.

Ministerele și celelalte organe ale administrației publice centrale, autoritățile publice, precum și instituțiile publice cu personalitate juridică din subordinea acestora ai căror conducători au calitatea de ordonatori de credite organizează și conduc contabilitatea veniturilor încasate și a cheltuielilor efectuate, a veniturilor extrabugetare și a fondurilor speciale potrivit bugetului aprobat. Instituțiile publice întocmesc *situații financiare trimestriale și anuale.*

Contabilitatea execuției *bugetelor locale* se organizează și se conduce la nivelul unităților administrativ – teritoriale potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice, care întocmește anual *bilanțul*

Scanned with OKEN Scanner

instituțiilor publice al cărui obiect principal îl constituie patrimoniul statului și al unităților administrativ – teritoriale.

La încheierea exercițiului financiar, în contabilitatea trezoreriei statului se procedează la *închiderea execuției bugetare* potrivit normelor emise de Ministerul Finanțelor Publice după cum urmează[109]:

- închiderea execuției bugetului de stat se efectuează de către unitățile teritoriale ale trezoreriei statului;
- încheierea execuției bugetului asigurărilor sociale de stat se efectuează de către unitățile Ministerului Muncii și Solidarității Sociale;
- încheierea execuției bugetelor locale se efectuează de ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale.

Bilanțul anual al instituțiilor publice elaborat de Ministerul Finanțelor Publice se prezintă Guvernului odată cu Contul General Anual de execuție a bugetului de stat.

13.2. Organizarea și conducerea contabilității la nivelul întreprinderilor

În condițiile dezvoltării economiei și a pieței de capital, în funcție de necesitățile utilizatorilor de informații contabile a avut loc o delimitare între societățile comerciale tranzacționabile pe piața de capital, companii/societăți naționale și alte persoane juridice de importanță națională față de celelalte societăți comerciale respectiv întreprinderi mici și mijlocii, impunându-se astfel un *sistem diferențiat de raportare* a informațiilor financiare.

Răspunderea pentru organizarea și conducerea contabilității la nivelul întreprinderilor revine:

- *administratorului;*
- *ordonatorului de credite;*
- *altei persoane care are obligația gestionării unității.*

Societățile comerciale, regiile autonome, instituțiile și celelalte persoane juridice cu și fără scop patrimonial, organizează și conduc contabilitatea de regulă în *compartimente distincte, conduse de directorul economic, contabilul șef* sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească

[109] Legea contabilității nr. 82/1991, republicată în 2007

Scanned with OKEN Scanner

această funcție. Aceste persoane trebuie să dețină *studii economice superioare* și răspund împreună cu personalul din subordine de organizarea și conducerea contabilității în condițiile legii.

Contabilitatea poate fi organizată și condusă pe bază de *contracte de prestări servicii* și de persoane juridice autorizate sau de persoane fizice care au calitatea de expert contabil, respectiv contabil autorizat care răspund potrivit legii.

La *organizarea și conducerea* contabilității *principalelor structuri* ce reflectă poziția financiară și performanțele financiare ale întreprinderii trebuie respectate următoarele *reguli:*

- contabilitatea ***imobilizărilor*** se ține pe categorii și pe fiecare obiect de evidență;
- evidența ***stocurilor*** se conduce cantitativ și valoric sau numai valoric în funcție de natura acestora;
- ***valoarea acțiunilor emise*** sau a altor titluri, precum și vărsămintele efectuate în contul capitalului subscris se reflectă distinct în contabilitate;
- contabilitatea ***clienților, furnizorilor***, a celorlalte creanțe și obligații se ține pe categorii precum și pe fiecare persoană fizică sau juridică;
- contabilitatea ***cheltuielilor*** se ține pe feluri de cheltuieli după natura sau destinația lor, după caz;
- contabilitatea ***veniturilor*** se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz;
- contabilitatea ***veniturilor bugetare, fondurilor speciale și veniturilor extrabugetare*** se ține pe subdiviziunile clasificației bugetare;
- în contabilitate ***profitul sau pierderea*** se stabilește lunar, cumulat de la începutul anului;
- ***rezultatul definitiv*** al exercițiului financiar se stabilește la încheierea acestuia.

Efectuarea cu știință de înregistrări inexacte, precum și omisiunea cu știință a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum și a elementelor de activ și de pasiv ce se reflectă în bilanț constituie *infracțiune de fals intelectual* și se pedepsește conform legii.

Scanned with OKEN Scanner

Raportul anual cuprinde: situațiile financiare anuale, raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori după caz, și propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

Situațiile financiare anuale vor fi însoțite de o *declarație scrisă* a persoanelor care răspund pentru organizarea contabilității prin care își asumă răspunderea pentru întocmirea acestora și confirmă că:

- politicile contabile sunt în conformitate cu reglementările contabile aprobate;
- situațiile financiare oferă o imagine fidelă a poziției financiare, performanței financiare și a celorlalte informații referitoare la activitatea desfășurată;
- persoana juridică își desfășoară activitatea în condiții de continuitate.

13.3. Proceduri specifice privind organizarea și conducerea contabilității întreprinderii

Administratorul întreprinderii, directorul economic, contabilul șef sau o altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție, în mod deosebit la regiile autonome, societățile naționale cu capital de stat precum și la societățile comerciale al căror situații financiare sunt supuse auditului financiar – contabil, au obligația de a stabili *proceduri interne* privind organizarea și conducerea contabilității, care să vizeze următoarele *aspecte*[110]:

a) Întocmirea și aprobarea de către organele competente a *organigramei* unității cu detalierea în privința activității financiar contabile.

b) Elaborarea *fișei postului* atât pentru personalul din compartimentul financiar – contabil, cât și pentru salariații din alte compartimente care întocmesc potrivit diagramei de circulație documente justificative ce se înregistrează în contabilitate.

c) Asigurarea cu *personal calificat de specialitate.*

[110] OMEF 3512/2008, M.Of. 870bis/2008

Scanned with OKEN Scanner

d) Asigurarea *legislației financiar – contabile și fiscale.*

e) Stabilirea circuitului documentelor justificative și contabile pe baza unor scheme, *grafice de circulație*, adoptate de fiecare unitate în funcție de particularitățile acesteia.

f) Ținerea registrelor contabile obligatorii: *Registrul jurnal, Registrul cartea mare, Registrul inventar.*

g) Întocmirea corectă și în termenul legal a *declarațiilor cu caracter fiscal* privind: impozitul pe profit, taxa pe valoarea adăugată, accizele, impozitul pe salarii, contribuțiile la asigurările și protecția socială, etc.

h) *Organizarea conform legii a contabilității financiare și de gestiune.*

i) *Efectuarea inventarierii* activelor și pasivelor întreprinderii cel puțin odată pe an.

j) *Elaborarea de proceduri unitare* de control privind controlul tehnic operativ, controlul financiar – contabil, controlul intern de gestiune, controlul legal.

k) Întocmirea situațiilor financiare anuale: *bilanț, cont de profit și pierderi, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de trezorerie, politicile contabile și notele explicative*, conform reglementărilor în vigoare.

Prin aceste proceduri se are în vedere asigurarea culegerii, prelucrării și stocării datelor economice în așa fel încât informațiile contabile obținute și prezentate în situațiile financiare să fie *inteligibile, credibile, relevante și comparabile.*

13.4. Principiile contabile de bază privind organizarea contabilității în România

Principiile contabile sunt enunțuri de esență conceptuală foarte generale, delimitate ca sistem de referință pentru constituirea informației contabile cu privire la poziția financiară, performanțele financiare și modificarea poziției financiare a unei entități, utile unei game largi de utilizatori (investitori, salariați, clienți, furnizori, etc.).

Scanned with OKEN Scanner

Principiile contabile asigură *cadrul normativ* cu privire la limitele evaluării și recunoașterii posturilor cuprinse în situațiile financiare ale întreprinderii.

Necesitatea principiilor contabile este impusă de activitatea practică întrucât se pot întâlni operații, evenimente și tranzacții pentru care nu *există reguli sau proceduri unice de soluționare*, ceea ce impune apelarea la *raționamentul profesional* care are la bază principii și convenții contabile universal acceptate[111].

Prezentăm în continuare aceste principii în concordanță *actele normative* de referință în domeniul contabilității din România.

Principiul continuității activității

Presupune că întreprinderea își va continua, în mod normal funcționarea într-un viitor previzibil, fără a intra în imposibilitatea

continuării activității sau fără reducerea semnificativă a acesteia. Atunci când administratorii întreprinderii au luat cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de evenimente care pot duce la întreruperea activității, acestea trebuie prezentate în *notele explicative*.

Continuitatea activității reprezintă și o *convenție contabilă de bază*.

Dacă la întocmirea situațiilor financiare nu s-a luat în considerare acest principiu, se va menționa în notele explicative, împreună cu explicațiile privind modul de întocmire a raportărilor financiare și motivele care au stat la baza deciziei conform căreia întreprinderea nu își mai poate continua activitatea.

Principiul permanenței metodelor

Are în vedere continuitate în aplicarea aceloraşi reguli și norme privind evaluarea, înregistrarea în contabilitate și prezentarea activelor, pasivelor și a rezultatelor, asigurând comparabilitatea în timp a informațiilor contabile. În esență principiul presupune *consecvență în aplicarea regulilor, procedurilor, normelor și tehnicilor de prelucrare a datelor* în cadrul mai multor exerciții succesive. Cu toate acestea, se pot accepta și derogări de la acest principiu și deci *modificări ale politicilor contabile* dacă acestea au ca rezultat informații mai relevante, inteligibile și credibile referitoare la

[111] Dorel Mateș, Ion Pereș, Cristian Pereș, Bazele contabilității, Editura Evan Krasko 2000, pag. 199

Scanned with OKEN Scanner

evenimentele şi tranzacţiile efectuate de întreprindere. De fiecare dată când au loc modificări ale politicilor contabile este necesar ca acestea să fie *menţionate în notele explicative* pentru ca utilizatorii informaţiilor contabile să poată aprecia efectele modificării asupra rezultatelor reportate ale perioadei şi tendinţa reală a rezultatelor activităţii societăţii. Modificarea politicii contabile este admisă doar dacă este impusă de lege, de un standard contabil sau reflectă informaţii mai relevante pentru utilizatorii informaţiilor contabile.

Principiul prudenţei

Presupune *aprecierea rezonabilă* a evenimentelor şi tranzacţiilor astfel încât *să se evite riscul de transfer asupra viitorului a incertitudinilor prezentului.*

Prudenţa în contabilitate înseamnă în fapt contabilizarea pierderilor previzibile şi necontabilizarea profiturilor chiar dacă acestea sunt foarte probabile.

Conform acestui principiu un venit nu poate fi contabilizat decât dacă este realizat în timp ce o cheltuială poate fi contabilizată chiar dacă realizarea ei este probabilă. De asemenea orice minus de valoare a elementelor de activ pot fi contabilizate prin constituirea de provizioane în timp ce plusurile de valoare nu pot fi contabilizate decât în momentul ieşirii din gestiune.

Efectele imediate ale aplicării principiului prudenţei în contabilitate constă în *înregistrarea amortizărilor şi a provizioanelor* (care înseamnă afectarea cheltuielilor) indiferent dacă societatea înregistrează profit sau pierdere. În situaţiile financiare prezentarea activelor trebuie să se facă la valoarea minimă (influenţate de deprecieri) iar a datoriilor la valoarea maximă precum şi evitarea prezentării unui beneficiu net supraevaluat.

Principiul independenţei exerciţiului

Are în vedere luarea în considerare a tuturor veniturilor şi cheltuielilor corespunzătoare exerciţiului financiar pentru care se face raportarea, fără a se ţine seama de data încasării sumelor sau a efectuării plăţilor.

Acest principiu promovează una din *convenţiile de bază* ale contabilităţii respectiv ***contabilitatea de angajamente*** conform căreia:

Scanned with OKEN Scanner

- *veniturile* se reflectă în contabilitate în momentul întocmirii documentelor care atestă transferul de proprietate fără a se avea în vedere momentul încasării;

- *cheltuielile* se înregistrează în contabilitate în momentul angajării lor indiferent de data plăţii acestora.

Aplicarea în practica contabilă a acestui principiu determină considerarea fiecărui exerciţiu ca un „întreg unitar" independent de exerciţiile anterioare sau viitoare *ce obligă* întreprinderile la:

- calcularea şi înregistrarea sistematică în cadrul fiecărei perioade contabile a amortizărilor şi provizioanelor;

- inventarierea anuală a activelor şi pasivelor;

- evidenţierea distinctă în contabilitate a cheltuielilor respectiv veniturilor în avans.

Standardele Internaţionale de Raportare Financiară permit contabilizarea unor evenimente şi tranzacţii apărute ulterior închiderii exerciţiului dar înainte de închiderea efectivă a conturilor precum şi evidenţiere în *notele explicative* a tuturor evenimentelor ce intervin ulterior închiderii conturilor care au incidenţă asupra poziţiei financiare şi performanţelor întreprinderii.

Principiul intangibilităţii

Presupune în esenţă ca bilanţul de deschidere al unui exerciţiu să corespundă cu bilanţul de închidere a exerciţiului precedent.

Conform acestui principiu, schimbările în politicile contabile ale întreprinderii cât şi *corectarea erorilor contabile*[112] nu trebuie să afecteze capitalurile proprii cu care întreprinderea îşi începe un nou exerciţiu, acestea contabilizându-se în exerciţiu curent. Atunci când este afectată credibilitatea situaţiilor financiare prezentate corectarea se efectuează pe seama rezultatului reportat.

Pentru întreprinderile care aplică Standardele Internaţionale de Raportare Financiară se prevăd anumite excepţii, fiind posibile corecţii prevăzute prin IAS 8 *„Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile"*.

Principiul necompensării

---

[112] *Erorile contabile* pot să apară ca urmare a unui calcul greşit, al aplicării greşite a metodelor contabile, al înregistrării greşite a evenimentelor, fraudelor sau omisiunilor.

Scanned with OKEN Scanner

Reflectă faptul că valorile elementelor ce reprezintă active nu pot fi compensate cu valorile elementelor ce reprezintă pasive, respectiv veniturile și cheltuielile, cu excepția compensărilor între active și pasive admise de Standardele Internaționale de Contabilitate.

Principiul necompensării determină și unele *restricții* cu ocazia contabilizării evenimentelor și tranzacțiilor:

- nu se admit compensări între creanțe și datorii chiar dacă sunt în legătură cu același terț;
- avansurile primite cu cele acordate trebuie evidențiate separat și nu prin diferență;
- necompensarea creșterii de valoare a unui activ ca urmare a unor evenimente ulterioare (modernizări) cu deprecierea (amortizarea) de valoare din cursul perioadei;
- interzicerea compensărilor între conturile de disponibilități bănești și cele care reflectă credite primite;
- nu se admit compensări ale veniturilor perioadei cu cheltuielile perioadei, acestea evidențiindu-se distinct la valoarea reală.

Principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii

Este unul din cele șapte principii ce trebuie respectate de întreprinderile care întocmesc situații financiare simplificate conforme cu directivele europene.

Principiul se aplică *la întocmirea bilanțului contabil,* și prevede în fapt, că la stabilirea valorii totale corespunzătoare unei poziții din bilanț se va determina separat valoarea aferentă fiecărui element individual de activ sau de datorii.

Principiul prelevanței economicului asupra juridicului

Este denumit și principiul „priorității realității asupra formei", semnificând în speță că informațiile prezentate în situațiile financiare, trebuie să reflecte realitatea economică a evenimentelor și tranzacțiilor nu numai forma lor juridică.

Conform acestui principiu evenimentele și tranzacțiile trebuie contabilizate și prezentate în raport *cu substanța lor economică și realitatea financiară* și nu doar în funcție de forma lor juridică.

Prin interpretarea principiului se sugerează faptul *că apartenența juridică nu este exclusă, ci se consideră că în anumite situații este insuficientă* pentru a exprima clar realitatea ceea ce impune o analiză mai

Scanned with OKEN Scanner

atentă ce va ține cont în primul rând de efectele economice reale generate de evenimentele și tranzacțiile ce fac obiectul înregistrărilor contabile.

Principiul pragului de semnificație

Este denumit și principiul „importanței relative" și prevede ca *orice element care are o valoare semnificativă să fie prezentat distinct în situațiile financiare*. Elementele cu valori nesemnificative care au aceeași natură sau cu funcții similare trebuie însumate nefiind necesară prezentarea lor separată.

Se consideră că *informațiile sunt semnificative* dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare întocmite de întreprinderi.

Reglementările contabile conforme cu Directivele Europene prevăd că elementele din bilanț și din contul de profit și pierderi, altele decât grupele și subgrupele (precedate de cifrele 1,2,3,...) pot fi combinate dacă:

- reprezintă o sumă nesemnificativă;
- combinarea oferă un nivel mai mare de claritate cu

condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în note.

Conform acestui principiu informațiile prezentate în situațiile financiare anuale nu trebuie să fie nici prea sintetice sau generale și nici prea analitice, decât dacă detalierea ar permite prezentarea unor informații suplimentare importante în luarea deciziilor de către utilizatori.

ÎNTREBĂRI:

1. Ce se înțelege prin contabilitate publică?
2. Cum este organizată și condusă contabilitatea la nivelul întreprinderilor?
3. Care sunt procedurile specifice privind organizarea și conducerea contabilității în România?
4. Care sunt regulile care trebuie respectate în organizarea și conducerea contabilității?
5. Care sunt principiile de bază privind organizarea contabilității în România?
6. Ce se înțelege prin contabilitate de angajamente?

Scanned with OKEN Scanner

TESTE GRILĂ:

1. Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii la nivelul întreprinderilor revine:

a) administratorului, ordonatorului de credite, altei persoane care are obligaţia gestionării unităţii;

b) administratorului, salariaţilor, contabilului şef;

c) ordonatorului de credite, administratorului, furnizorilor şi clienţilor.

2. Contabilitatea financiară mai este denumită şi:

a) contabilitate analitică;

b) contabilitate consolidată;

c) contabilitate generală.

3. Care dintre noţiunile de mai jos nu se confundă cu cea a contabilităţii de gestiune:

a) contabilitatea internă;

b) contabilitatea conturilor de grup;

c) contabilitatea managerială.

4. Contabilitatea imobilizărilor se ţine:

a)pe categorii de imobilizări;

b)pe fiecare obiect de evidenţă;

c)atât cantitativ cât şi valoric.

5. Efectuarea cu ştiinţă de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiinţă a înregistrărilor în contabilitate, având drept consecinţă denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare, precum şi a elementelor de activ şi de pasiv ce se reflectă în bilanţ constituie:

a) infracţiune de fals intelectual;

b) fals şi uz de fals;

c) fals în înscrisuri oficiale.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL 14

GLOBALIZAREA ŞI STANDARDIZAREA SISTEMELOR CONTABILE CONTEMPORANE

14.1. Conținutul conceptelor de normalizare, armonizare, convergență, standardizare şi conformitate în contabilitate

Demersurile privind compatibilizarea sistemului contabil românesc cu cel mondial este determinat de *noua configurație a relațiilor economice internaționale* aflate într-un proces de globalizare generală sub impulsul circulației internaționale a capitalului.

Globalizarea nu modifică numai elementele de separație între state ci şi modul în care politicile economice sunt adoptate şi implementate. Globalizarea poate deveni un instrument pentru gestionarea puterii imense a valorilor universale şi a proceselor economice globale, un instrument de folosire a resurselor, de generalizare a democrației securității şi prosperității.

Reformele realizate în plan internațional la începutul mileniului al III - lea imprimă contabilității noi orientări care converg în trei *direcții principale* şi anume:

- *satisfacerea nevoilor de informare* ale companiilor multinaționale;
- *validarea informației contabile* în cadrul sistemului contabilității naționale;
- *crearea unui sistem de indicatori financiari unitari* la nivel internațional care să fie urmăriți de toate statele.

Având în vedere aceste *evoluții şi tendințe* internaționale în contabilitatea românească s-au conturat în ultima perioadă alături de noțiunea de globalizare alte *concepte specifice* care vor influența viitorul contabilității, demonstrându-i *caracterul de ştiință* şi anume: normalizare, armonizare, standardizare şi conformitate.

Normalizarea este procesul prin care se elaborează reguli sau norme de prezentare a documentelor de sinteză, se definesc metodele şi

terminologia contabilă aplicabile în totalitate sau parțial de un ansamblu de țări, de întreprinderi sau specialiști ai profesiei contabile.

Armonizarea contabilă presupune perfecționarea regulilor, normelor, metodelor și a terminologiei contabile naționale astfel încât să devină compatibile și comparabile pentru a se da aceeași interpretare evenimentelor și tranzacțiilor.

Convergența contabilă are în vedere identificarea unor *obiective, țeluri* sau *ținte* pe care întreprinderile și profesioniștii contabili din întreaga lume să le urmărească *ca scop final* în *prezentarea informațiilor în situațiile financiare anuale,* fără impunerea tratamentelor, regulilor și procedurilor de prelucrare; care *să servească utilizatorilor* în următoarea ordine de prioritate: *investitori actuali și potențiali, angajați, creditori financiari, furnizori, clienți, guvern și instituțiile sale, cetățeni.*

Efortul de *normalizare* precum și produsul acesteia se concretizează în[113]:

- *definirea de concepte, principii și norme contabile* bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți producătorii și utilizatorii de informații contabile;
- *aplicarea practică* a acestora în vederea asigurării comparabilității informațiilor contabile în timp și spațiu.

Elaborarea normelor contabile reprezintă o decizie socială, fiind constituită din mai multe reguli care formează un sistem de referință pentru producția de informații contabile și validarea socială a situațiilor financiare anuale.

Obiectivele normalizării contabile sunt[114]:

- să asigure reglementarea practicilor contabile și astfel să determine ameliorarea contabilității;
- să permită utilizatorilor de informații contabile să ia decizii raționale, pe baza informațiilor contabile;
- să creeze un climat de încredere între proprietarii de capital și administratorii afacerilor;

---

[113] Mihai Ristea, Călin Oprea, Bazele contabilității, Ed. Didactică și Pedagogică, București, 2003, pag. 43

[114] Niculae Feleagă, Îmblânzirea junglei contabilității – concept și normalizare în contabilitate, Ed. Economică, 1996, pag. 179

Scanned with OKEN Scanner

- să servească ca arbitru între diferitele părți care participă la viața economică și, în special, între producătorii informației contabile și auditorii contabili care certifică calitatea informației asigurând astfel credibilitatea socială a informației contabile;

- să acorde o anumită protecție auditorului contabil prin limitarea responsabilităților sale;

- să permită consolidarea informației contabile la nivelul grupurilor de societăți;

- să permită elaborarea de statistici naționale.

Normalizarea contabilă din punct de vedere al sferei de cuprindere poate fi națională și internațională.

Normalizarea contabilă la *nivel național* se caracterizează prin trei *aspecte specifice*:

- este de autoritate publică deoarece normele contabile sunt emise de instituțiile statului, respectiv Ministerului Finanțelor Publice, respectând politicile contabile ale acestuia, și se bazează pe legi și alte acte normative consacrate contabilității și care sunt obligatoriu de respectat de către toate întreprinderile;

- normalizarea contabilă are ca studiu în principal planul de conturi general;

- are la bază un cadru conceptual al contabilității.

Actele normative elaborate de către instituțiile statului împreună cu doctrina contabilă formează *dreptul contabil românesc*.

Planul de conturi general reprezintă instrumentul de normalizare contabilă la nivel național și care asigură conturile utilizate de toate unitățile care organizează și conduc contabilitatea. Acesta este aliniat la structurile planurilor de conturi folosite în țările Uniunii Europene și la Standardele Internaționale de Contabilitate.

Cadrul conceptual al contabilității nu reprezintă o sursă a dreptului contabil dar contribuie la perfecționarea normelor contabile și cuprinde cadrul conceptual național și cadrul conceptual internațional.

Cadrul conceptual național cuprinde reglementări și norme emise de instituții abilitate. Caracteristica sistemului actual de norme contabile românești este comparabilitatea acestuia cu dreptul contabil al Uniunii Europene prin integrarea în dreptul contabil românesc a prevederilor din Directiva a IV-a Europeană privind conturile anuale ale societăților, a celor

Scanned with OKEN Scanner

din Directiva a VII-a privind conturile consolidate și a Directivei a VIII-a privind normele de auditare a situațiilor financiare.

Cadrul conceptual național urmărește și evoluțiile din domeniul contabilității pe plan internațional, incluzând principii, concepte și noțiuni contabile diferite de cadrul conceptual al Comitetului Internațional de Standarde Contabile(I.A.S.C.-International Accounting Standards Committee), în vederea elaborării unor norme contabile naționale care să permită întreprinderilor românești să aibă acces pe piețele internaționale de capital.

Cadrul conceptual internațional este reprezentat de directivele emise de către Uniunea Europeană precum și reglementările respectiv normele contabile internaționale emise de I.A.S.C.

Noțiunea de *normalizare* în general este asociată și uneori se confundă cu cea de *standardizare* întrucât au ca trăsătură comună folosirea unor convenții sau principii și metode recunoscute și acceptate de teoria și practica contabilă, iar deosebirea rezultă din faptul că acestea acordă importanță diferită anumitor componente ce formează contabilitatea.

Standardizarea contabilă internațională - realizată de I.A.S.C., prin cadrul său conceptual, presupune *norme sau standarde sub forma unor convenții contabile de bază, numite și principii contabile* care servesc la întocmirea situațiilor financiare anuale respectiv: continuitatea activității, permanența metodelor, independența exercițiilor, prudența, prevalența economicului asupra juridicului, importanța relativă, etc. și a *unor metode contabile* ce cuprind principiile, bazele, convențiile, regulile și procedurile adoptate de manageri pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare anuale. *Obiectivul final* al standardizării îl constituie *apropierea normelor contabile naționale de cele internaționale și perfecționarea principiilor contabile.*

Standardizarea sistemului contabil la nivel european se realizează prin I.A.S.C. care a elaborat și publicat Standardele Internaționale de Contabilitate(IAS).

Obiectivele I.A.S.C. sunt[115]:

- formularea și publicarea, în interesul public, a normelor contabile ce se cer respectate pentru prezentarea situațiilor financiare anuale (bilanțul

[115] Mihail Epuran, Valeria Băbăiță – op. cit. pag. 208

Scanned with OKEN Scanner

contabil, contul de profit și pierdere, situația fluxurilor de trezorerie, situația modificării capitalului propriu, politici contabile și note explicative) și de a promova accepțiunea și aplicarea acestor norme pe plan mondial;

- deschiderea generală spre ameliorarea și armonizarea reglementărilor, normelor contabile și procedurilor necesare la prezentarea situațiilor financiare anuale.

Conformitatea în contabilitate are în vedere adoptarea, respectiv alinierea Reglementărilor naționale în domeniul contabilității la altele similare(ex. directivele europene) care conțin un grad mai mare de reprezentativitate, relevanță și acceptabilitate[116].

Obiectivele procesului de dezvoltare a sistemului contabil românesc constau în:

- asimilarea cadrului Conceptual al Standardelor Contabile Internaționale și armonizarea cu cerințele acestor standarde;
- implementarea completă a dispozițiilor Directivei a IV-a a Comunității Economice Europene în legislația românească.

Armonizarea contabilității românești cu directivele europene și cu Standardele Internaționale de Contabilitate a fost stabilită de către Ministerul Finanțelor Publice, care a realizat un *consens* între reglementările contabile naționale și normele contabile internaționale, respectiv normele contabile europene, cuprinse în directivele Comunității Europene și Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

14.2. Conținutul și clasificarea sistemelor contabile contemporane

Prin *sistem* în general se înțelege un ansamblu de elemente (principii, reguli, etc.) dependente între ele și formând un întreg organizat prin care se pune ordine într-un domeniu de gândire teoretică, se reglementează clasificarea unui domeniu al cunoașterii umane sau se face ca

[116] Dorel Mateș și colab., Contabilitatea financiară a entităților economice, Ed. Mirton, Timișoara, 2006

Scanned with OKEN Scanner

o activitate practică să funcționeze potrivit scopului urmărit[117]. Având în vedere aceste considerente, putem defini *sistemul contabil* ca *„un ansamblu organizat al teoriilor, conceptelor, principiilor, proceselor, metodelor și tehnicilor prin intermediul cărora are loc obținerea, prelucrarea și stocarea informațiilor cu privire la patrimoniu".*

Sistemele contabile contemporane se pot grupa în funcție de *rolul și obiectivele normalizării* în două mari categorii[118]:

- sisteme bazate pe *plan contabil general* (Franța, Germania, Italia, etc,)
- sisteme bazate pe *cadrul general* (SUA, Marea Britanie, etc.)

Planul contabil general reprezintă o teorie sau o doctrină care ghidează practica contabilă la nivelul unei națiuni.

Aspectele esențiale urmărite prin planul contabil general sunt: *obiectivul contabilității* (ex. imaginea fidelă), *principiile contabile, sistemele de prezentare a informației contabile, planul de conturi, reguli și metode de: evaluare, de calcul a rezultatului, de întocmire a situațiilor financiare anuale, de funcționare a conturilor, etc.*

Cadrul general este de sorginte anglo – saxonă și reprezintă un sistem coerent de obiective și principii fundamentale legate între ele, susceptibile să conducă la formarea de norme solide și să indice natura, rolul și limitele contabilității financiare și ale situațiilor financiare (Feleagă, Ionașcu 1998).

Acest cadru *abordează*:

- *obiectivul situațiilor financiare* (furnizarea de informații utile unei sfere largi de utilizatori);
- *caracteristicile calitative* ale situațiilor financiare (inteligibilitate, relevanță, credibilitate și comparabilitate);
- *definirea, recunoașterea și evaluarea* structurilor din situațiile financiare;
- *conceptul de capital și menținere a capitalului* (financiar și fizic).

---

[117] Dicționarul explicativ al limbii române (DEX), Editura Univers Enciclopedic, București, 1966, pag. 993

[118] Adriana Dutescu Ghid pentru înțelegerea și aplicarea IAS, Editura CECCAR, 2001, pag. 38

Scanned with OKEN Scanner

Pe lângă aceste două sisteme considerate fundamentale, putem *clasifica* sistemele de contabilitate și după alte *criterii* cum ar fi:

a) După concepția de reprezentare a obiectului contabilității:

- sistemul de contabilitate în partidă simplă;
- sistemul de contabilitate în partidă dublă.

Contabilitatea în *partidă simplă,* presupunea reflectarea pe de o parte a încasărilor și pe de altă parte a plăților, generate de tranzacțiile încheiate.

Practic, contabilitatea în partidă simplă, se limitează la înregistrarea raporturilor cu terțe persoane, neglijând operațiile care generează schimbări în structura patrimoniului și a rezultatelor activității.

Insuficiențele contabilității în partidă simplă, au condus la apariția contabilității în *partidă dublă.* Aceasta presupune reprezentarea operațiilor economico-financiare în două partide distincte, una care arată originea bunurilor și valorilor (*proveniența*), iar cealaltă, care arată destinația (*utilitatea*). Ea studiază principiile și normele după care se desfășoară procesul de reflectare contabilă a fenomenelor economice, urmărind aplicarea acestora în practică prin intermediul *tehnicii contabile.*

Esența contabilității în partidă dublă, constă în faptul că aceasta se bazează pe reflectarea modificărilor pe care le provoacă activitățile economice la nivelul unei întreprinderi, bazându-se pe *relația cauză-efect*, ceea ce înseamnă că nu poate exista o modificare a unui element patrimonial, fără a nu afecta în același timp și cu aceeași valoare, un alt element patrimonial.

b) După concepția în care sunt organizate conturile și obiectivele urmărite, există mai multe sisteme de contabilitate dintre care mai reprezentative sunt:

- sistemul de contabilitate *monist*;
- sistemul de contabilitate *dualist.*

Sistemul de contabilitate monist (cu un singur circuit). Presupune organizarea conturilor având în vedere fazele circuitului economic: capital – aprovizionare –producție – desfacere - realizare (încasare).

Sistemul de contabilitate dualist. Are în vedere organizarea și conducerea contabilității pe două secțiuni (circuite) distincte:

- *contabilitatea financiară* (generală) cu caracter obligatoriu și norme unitare pentru toate întreprinderile;

Scanned with OKEN Scanner

- *contabilitatea de gestiune* de asemenea obligatorie, însă modalitatea de organizare este lăsată la latitudinea fiecărei unități în funcție de specificul activității, necesitățile proprii și ale utilizatorilor.

Contabilitatea financiară. Are ca obiect înregistrarea operațiilor, proceselor, activităților, etc., legate de schimburile și relațiile cu terții (furnizori, clienți, instituții de credit, asociați, acționari, organisme publice, etc.) inclusiv rezultatele financiare ale activității și consemnarea acestora în documente primare, registre, situații financiare anuale.

Din cele prezentate, putem considera contabilitatea financiară ca o secțiune a contabilității care înregistrează existența și mișcarea elementelor patrimoniale pe baza unor reguli și norme speciale unitare.

Contabilitatea de gestiune (managerială). Are ca obiect evidențierea și controlul factorilor de producție cu referire la:

- *costul produselor, lucrărilor, serviciilor;*
- *formarea prețurilor;*
- *determinarea rezultatelor financiare analitice;*
- *elaborarea bugetelor* pe produse, lucrări, servicii, activități precum și a bugetului de venituri și cheltuieli;
- calculul rentabilității și a eficienței economice.

Informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune servesc în principal:

- *managerilor, conducătorilor de compartimente* și tuturor celor care iau decizii și le revin responsabilități la nivelul unităților patrimoniale;
- *analiștilor financiari* care efectuează analize și evaluări privind patrimoniul și rezultatele financiare;
- *terților*, atunci când informațiile furnizate de contabilitatea financiară nu sunt suficiente pentru cunoașterea corespunzătoare a activității.

c) După cultura contabilă și armonizarea la standardele contabile internaționale, literatura de specialitate evidențiază mai multe sisteme contabile, dintre care consideram semnificative:

Sistemul contabil continental, are la bază Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene privind structura conturilor anuale și Directiva a VII-a privind conturile consolidate. Acest sistem nu dispune de un cadru conceptual de contabilitate, informația contabilă fiind puternic influențată de forma juridică a evenimentelor și tranzacțiilor, iar normele și reglementările fiscale au o influență semnificativă asupra contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Sistemul contabil anglo-saxon, are la bază un cadru conceptual coerent structurat pe obiective şi principii, neinfluențate de reglementări rigide, iar fiscalitatea nu exercită nici o influență asupra contabilității. Obiectivele şi principiile fundamentale ale sistemului sunt admise de profesia contabilă liberală, pe acestea întemeindu-se normele şi procedurile contabile. În cadrul acestui sistem nu există plan contabil general precis şi rigid pe care întreprinderile să fie obligate să-l aplice, iar administratorii dispun de o mare libertate în elaborarea situațiilor financiare anuale sub rezerva ca acestea să reflecte imaginea fidelă, adică realitatea evenimentelor şi tranzacțiilor[119].

Comparativ cu contabilitatea continentală al cărei principal obiectiv este de a servii drept probă în justiție şi de a determina veniturile impozabile, contabilitatea anglo-saxonă are ca obiectiv prioritar obținerea de informații pentru investitori şi alți utilizatori care să permită luarea celor mai eficiente decizii în special privind circulația capitalului.

Imaginea fidelă în sistemul contabil anglo-saxon are drept caracteristică principală *primatul realității economice în fața formei juridice,* ceea ce presupune deconectarea contabilității de fiscalitate.

În ultima perioadă s-au făcut progrese în ceea ce priveşte apropierea dintre sistemul contabil continental şi cel anglo-saxon, totuşi interpretarea conceptului de *imagine fidelă* rămâne principalul obstacol în armonizarea structurilor contabile în plan internațional.

ÎNTREBĂRI:

1. Cum se defineşte normalizarea?
2. Cum se defineşte armonizarea contabilă?
3. Cum se defineşte convergența contabilă?
4. Care sunt obiectivele normalizării contabile?
5. Ce presupune standardizarea contabilității internaționale?
6. Care sunt obiectivele procesului de dezvoltare a sistemului contabil românesc?
7. Ce este un sistem contabil?

---

[119] Dorel Mateş, Normalizarea contabilității şi fiscalitatea întreprinderii, Editura Mirton, Timişoara, 2003, pag. 21

Scanned with OKEN Scanner

TESTE GRILĂ:

1. Noile direcții ale contabilității converg spre:
   a) satisfacerea nevoilor de informare;
   b) validarea informației contabile;
   c) crearea unui sistem de indicatori financiari unitari .
2. Obiectivele normalizării contabile sunt:
   a) să asigure reglementarea practicilor contabile, să acorde o anumită protecție auditorului contabil prin limitarea responsabilităților sale, să permită elaborarea de statistici naționale;
   b) să permită utilizatorilor de informații contabile să ia decizii raționale, să creeze un climat de încredere între proprietarii de capital şi administratorii afacerilor;
   c) să servească ca arbitru între diferitele părți care participă la viața economică, să permită consolidarea informației contabile la nivelul grupurilor de societăți.
3. În funcție de rolul şi obiectivele normalizării sistemele contabile contemporane se pot grupa astfel:
   a) sisteme bazate pe plan contabil general;
   b) sisteme bazate pe cadrul general;
   c) sisteme bazate pe imaginea fidelă.
4. După concepția de reprezentare a obiectului contabilității sistemele de contabilitate pot fi:
   a) sistem de contabilitate în partidă simplă, sistem de contabilitate în partidă dublă;
   b) sistem de contabilitate monist, sistem de contabilitate dualist;
   c) sistem de contabilitate continental, sistem de contabilitate anglo-saxon.
5. Normalizarea contabilă la nivel național se caracterizează prin:
   a) este de autoritate publică;
   b) studiază în principal planul de conturi general;
   c) are la bază un cadru conceptual al contabilității.

Scanned with OKEN Scanner

Anexa 1
PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI

GRUPA 10. CAPITAL ŞI REZERVE
- 101. Capital
  - 1011. Capital subscris nevărsat (P)
  - 1012. Capital subscris vărsat (P)
- 104. Prime de capital(P)
- 105. Rezerve din reevaluare (P)
- 106. Rezerve(P)
- 109. Acțiuni proprii(A)

GRUPA 11. REZULTATUL REPORTAT
- 117. Rezultatul reportat (A/P)

GRUPA 12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR
- 121. Profit sau pierdere (A/P)
- 129. Repartizarea profitului (A)

GRUPA 13. SUBVENȚII PENTRU INVESTIȚII
- 131. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)

GRUPA 15. PROVIZIOANE
- 151. Provizioane
  - 1511. Provizioane pentru litigii (P)
  - 1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
  - 1518. Alte provizioane (P)

GRUPA 16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE
- 161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)
- 162. Credite bancare pe termen lung (P)
- 166. Datorii care privesc imobilizările financiare (P)
- 167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)
- 168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate (P)
- 169. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZĂRI

GRUPA 20. IMOBILIZARI NECORPORALE
- 201. Cheltuieli de constituire (A)
- 203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

Scanned with OKEN Scanner

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare (A)
207. Fond comercial (A)
208. Alte imobilizări necorporale (A)

GRUPA 21. IMOBILIZARI CORPORALE

211. Terenuri și amenajări de terenuri (A)
212. Construcții (A)
213. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații (A)
214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale(A)

GRUPA 23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ȘI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuție (A)
232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)
233. Imobilizări necorporale în curs de execuție (A)
234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

GRUPA 26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
263. Interese de participare (A)
265. Alte titluri imobilizate (A)
267. Creanțe imobilizate (A)
269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare (P)

GRUPA 28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale
2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)
2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)
2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor și activelor similare (P)
2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)
281. Amortizări privind imobilizările corporale
2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcțiilor (P)
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZARILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale (P)
291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale (P)
293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor în curs de execuție (P)
296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare (P)

CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

GRUPA 30. STOCURI DE MATERII PRIME ŞI MATERIALE

301. Materii prime (A)
302. Materiale consumabile (A)
303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)
308. Diferențe de preț la materii prime și materiale (A/P)

GRUPA 33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

331. Produse în curs de execuție (A)
332. Lucrări și servicii în curs de execuție (A)

GRUPA 34. PRODUSE

341. Semifabricate (A)
345. Produse finite (A)
346. Produse reziduale (A)
348. Diferențe de preț la produse (A/P)

GRUPA 35. STOCURI AFLATE LA TERȚI

351. Materii și materiale aflate la terți (A)
354. Produse aflate la terți (A)
356. Animale aflate la terți (A)
357. Mărfuri aflate la terți (A)
358. Ambalaje aflate la terți (A)

GRUPA 36. ANIMALE

361. Animale și pasări (A)
368. Diferențe de preț la animale și păsări (A/P)

GRUPA 37. MĂRFURI

371. Mărfuri (A)
378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)

GRUPA 38. AMBALAJE

Scanned with OKEN Scanner

381. Ambalaje (A)
388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)

GRUPA 39. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ȘI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime (P)
392. Ajustări pentru deprecierea materialelor (P)
393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)
394. Ajustări pentru deprecierea produselor (P)
395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți (P)
396. Ajustări pentru deprecierea animalelor (P)
397. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 - CONTURI DE TERȚI

GRUPA 40. FURNIZORI ȘI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori - facturi nesosite (P)
409. Furnizori-debitori (A)

GRUPA 41. CLIENTI ȘI CONTURI ASIMILATE

411. Clienți
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți - facturi de întocmit (A)
419. Clienți - creditori (P)

GRUPA 42. PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE

421. Personal - salarii datorate (P)
423. Personal - ajutoare materiale datorate (P)
424. Prime reprezentând participarea personalului la profit (P)
425. Avansuri acordate personalului (A)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul

Scanned with OKEN Scanner

4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

GRUPA 43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului la asigurările sociale (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437. Ajutor de șomaj
4371. Contribuția unității la fondul de șomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de șomaj (P)
438. Alte datorii și creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)

GRUPA 44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ȘI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4418. Impozitul pe venit (P)
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)
4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)
444. Impozitul pe venituri de natura salariilor (P)
445. Subvenții (A)
446. Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate (P)
447. Fonduri speciale - taxe și vărsăminte asimilate (P)
448. Alte datorii și creanțe cu bugetul statului
4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 45. GRUP ŞI ACȚIONARI/ASOCIAȚI
- 451. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
- 453. Decontări privind interesele de participare (A/P)
- 455. Sume datorate acționarilor/asociaților (P)
- 456. Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
- 457. Dividende de plată (P)
- 458. Decontări din operații în participație
  - 4581. Decontări din operații în participație - pasiv (P)
  - 4582. Decontări din operații în participație - activ (A)

GRUPA 46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI
- 461. Debitori diverşi (A)
- 462. Creditori diverşi (P)

GRUPA 47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMILATE
- 471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)
- 472. Venituri înregistrate în avans (P)
- 473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)

GRUPA 48. DECONTARI ÎN CADRUL UNITĂȚII
- 481. Decontări între unitate şi subunități (A/P)
- 482. Decontări între subunități (A/P)

GRUPA 49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR
- 491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - clienți (P)
- 495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - decontări în cadrul grupului şi cu acționarii/asociații (P)
- 496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor - debitori diverşi (P)

CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE

GRUPA 50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT
- 501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)
- 505. Obligațiuni emise şi răscumpărate (A)
- 506. Obligațiuni (A)
- 508. Alte investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate (A)
- 509. Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt (P)

GRUPA 51. CONTURI LA BĂNCI
- 511. Valori de încasat (A)
- 512. Conturi curente la bănci
  - 5121. Conturi la bănci în lei (A)

Scanned with OKEN Scanner

5124. Conturi la bănci în valuta (A)
5125. Sume în curs de decontare (A)
518. Dobânzi
5186. Dobânzi de plătit (P)
5187. Dobânzi de încasat (A)
519. Credite bancare pe termen scurt (P)
GRUPA 53. CASA
531. Casa
5311. Casa în lei (A)
5314. Casa în valută (A)
532. Alte valori (A)
GRUPA 54. ACREDITIVE
541. Acreditive (A)
542. Avansuri de trezorerie (A)
GRUPA 58. VIRAMENTE INTERNE
581. Viramente interne (A/P)
59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE
591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate(P)
595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise și răscumpărate(P)
596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)
598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt și creanțe asimilate (P)

CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

GRUPA 60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE
601. Cheltuieli cu materiile prime
602. Cheltuieli cu materialele consumabile
603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar
604. Cheltuieli privind materialele nestocate
605. Cheltuieli privind energia și apa
606. Cheltuieli privind animalele și pasările
607. Cheltuieli privind mărfurile
608. Cheltuieli privind ambalajele

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 61. CHELTUIELI CU LUCRARILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERTI

611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile
612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile
613. Cheltuieli cu primele de asigurare
614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

GRUPA 62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATĖ DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii
622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile
623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate
624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal
625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări
626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații
627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate
628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

GRUPA 63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VARSAMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

GRUPA 64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului
642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților
645. Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială
    6451. Contribuția unității la asigurările sociale
    6452. Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj
    6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate
    6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

GRUPA 65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

654. Pierderi din creanțe şi debitori diverşi
658. Alte cheltuieli de exploatare

GRUPA 66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanțe legate de participații
664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate
    6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate
    6642. Pierderi din investițiile pe termen scurt cedate

Scanned with OKEN Scanner

665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar
666. Cheltuieli privind dobânzile
667. Cheltuieli privind sconturile acordate
668. Alte cheltuieli financiare

GRUPA 67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare

GRUPA 68. CHELTUIELI CU AMORTIZARILE, PROVIZIOANELE ȘI AJUSTĂRILE PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere
6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor
6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele
6813. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor
6814. Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante
686. Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierdere de valoare
6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare
6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante
6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

GRUPA 69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ȘI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit
698. Cheltuieli cu impozitul pe venit și cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

GRUPA 70. CIFRA DE AFACERI NETĂ

701. Venituri din vânzarea produselor finite
702. Venituri din vânzarea semifabricatelor
703. Venituri din vânzarea produselor reziduale

Scanned with OKEN Scanner

704. Venituri din lucrări executate și servicii prestate
705. Venituri din studii și cercetări
706. Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii
707. Venituri din vânzarea mărfurilor
708. Venituri din activități diverse

GRUPA 71. VARIAȚIA STOCURILOR

711. Variația stocurilor

GRUPA 72. VENITURI DIN PRODUCȚIA DE IMOBILIZĂRI

721. Venituri din producția de imobilizări necorporale
722. Venituri din producția de imobilizări corporale

GRUPA 74. VENITURI DIN SUBVENȚII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenții de exploatare
7411. Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri

GRUPA 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși
758. Alte venituri din exploatare
7581. Venituri din despăgubiri, amenzi și penalități
7582. Venituri din donații și subvenții primite
7583. Venituri din vânzarea activelor și alte operații de capital
7584. Venituri din subvenții pentru investiții
7588. Alte venituri din exploatare

GRUPA 76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare
762. Venituri din investiții financiare pe termen scurt
763. Venituri din creanțe imobilizate
764. Venituri din investiții financiare cedate
7641. Venituri din imobilizări financiare cedate
7642. Câștiguri din investiții pe termen scurt cedate
765. Venituri din diferențe de curs valutar
766. Venituri din dobânzi
767. Venituri din sconturi obținute
768. Alte venituri financiare

GRUPA 77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare

Scanned with OKEN Scanner

GRUPA 78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

GRUPA 80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801. Angajamente acordate

802. Angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

804. Amortizarea aferenta gradului de neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență

GRUPA 89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

CLASA 9 - CONTURI DE GESTIUNE

GRUPA 90. DECONTARI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile

902. Decontări interne privind producția obținută

903. Decontări interne privind diferențele de preț

GRUPA 92. CONTURI DE CALCULATIE

921. Cheltuielile activității de baza

922. Cheltuielile activităților auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de producție

924. Cheltuieli generale de administrație

925. Cheltuieli de desfacere

GRUPA 93. COSTUL PRODUCȚIEI

931. Costul producției obținute

933. Costul producției

Scanned with OKEN Scanner

BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

Bojian, O. - *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2003

Briciu, S. *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București, 2006

Călin, O. *Contabilitate de gestiune*, Editura Tribuna Economică, București, 2001

Calin, O. Ristea, M. - *Bazele contabilității*, Editura Genicod, București, 2002

Caciuc, L. Megan, O. - *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2009

Capron, M. - *Contabilitatea în perspectivă* (traducere), Editura Humanitas, 1994

Collase, B. - *Contabilitate Generală* (traducere), Editura Moldova, Iași, 1995

Demetrescu, C.G. Puchiță, V. Possler, L. Voica, V. - *Contabilitatea știință fundamentală și aplicativă*, Editura Scrisul Românesc, Craiova, 1979

Epuran, M. Băbăiță, V. Feleagă, N. Malciu, L. Bunea, Șt - *Teoria generală a contabilității*, Editura Mirton, Timișoara, 2000

- *Bazele contabilității*, Editura Economică, București, 2002

Horomnea, E. (coord) *Bazele contabilității*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2006

Horomnea, E. *Fundamentele științifice ale contabilității*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2008

Malciu, L. - *Cererea și oferta de informații contabile*, Editura Economică, București, 1998

Mateș, D. - *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Mirton, Timișoara, vol I –2002, vol II 2003

Contabilitatea întreprinderii ~ aplicații

Scanned with OKEN Scanner

Mateș, D. (coord.)	*practice~*, Editura Mirton, Timișoara, 2005
Matiș, D. (coord.)	- *Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice,* Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Matiș, D. (coord.)	- *Bazele contabilității de la practică la teorie,* Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005
Matiș, D. (coord.)	- *Contabilitate financiară, Ediția a II-a,* Editura
Pop, A. (coord)	Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca, 2008
Oprean, I. (coord.)	- *Bazele Contabilității*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, 2002
Pereș, I.	*Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara,
Mateș, D.	2004
Caciuc, L	
Iosif, A.	
Imbrescu, C	
Pereș, I.	- *Bazele contabilității,* Editura Mirton,
Mateș, D.	Timișoara, 2005
Pereș, C.	
Pop, At.	*Contabilitatea financiară românească armonizată cu Directivele Contabile Europene și Standardele Internaționale de Contabilitate*, Editura Intelcredo, Deva, 2002
Popa, E.I.	*Bazele contabilității agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva, 2001
Răduți, A.	*Bazele contabilității: studii de caz, teste grilă*,
Moise, N.	Editura Pro Universitaria, București, 2006
Ristea, M.	- *Bazele Contabilității*, Editura Universitară ,
Dumitru, C.G.	București, 2006
Sabău, C.	*Bazele contabilității,* Editura Eurostampa,
Trif, V.	Timișoara, 2006
Tabără, N.	*Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări,* Editura Tipo Moldova, Iași, 2005
Tabără, N.	*Contabilitatea națională a României*, Editura Sedcom Libris, Iași, 2005
Teaciuc, M. (coord.)	- *Bazele contabilității,* Editura Eurostampa, Timișoara, 2000

Scanned with OKEN Scanner

Teaciuc, M. Pereș, I. Herbei, M.	- *Bazele contabilității*, Tipografia Universității Timișoara, 1980
MFP	Reglementări contabile pentru agenții economici, 2002
* * *	- Legea contabilității nr. 82 din 24 decembrie 1991 modificată și republicată, M. Of. nr.689/ 10.10.2007
* * *	- Standardele Internaționale de Contabilitate 2001, International Accounting Standards Board, Editura Economică 2002
* * *	- Norme metodologice pentru întocmirea și utilizarea registrelor și formularelor comune privind activitatea financiar contabilă și modelele acestora, Ministerul Finanțelor Publice, Ordinul nr. 1850/2005
* * *	- Catalogul formularelor cu regim special privind activitatea financiară și contabilă. Modele și norme de întocmire și utilizare, Ministerul Finanțelor Publice, Editura Economică, București, 2001
* * *	Reglementări contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin OMFP nr. 1752/2005

Scanned with OKEN Scanner